

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Студентки 2 курсу, 3м групи,
спеціальності 071
«Облік і оподаткування»
спеціалізації
«Облік і оподаткування»

Коваленко Аліни
Олександрівни

Науковий керівник
доктор економічних наук,
доцент

Фоміна Олена
Володимирівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую

Зав. кафедри обліку та оподаткування

_____ В.В. Сопко

«29» грудня 2017 р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

_____ Коваленко Аліні Олександрівні
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи «Облік, контроль та аналіз витрат діяльності в системі управління підприємством»

Затверджена наказом ректора від « 29 » 12 2017 р. № 4451

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи _____

Мета роботи

розробка методологічних і практичних питань теорії і практики обліку, аналізу та контролю витрат підприємства, ефективності існуючої системи обліку і звітності, розробка напрямів і заходів щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат діяльності в системі управління підприємством.

Об'єкт дослідження

процес обліку, економічного аналізу та контролю витрат діяльності підприємства.

Предмет дослідження

комплекс теоретичних, методологічних та практичних аспектів бухгалтерського обліку і економічного аналізу, а також контролю витрат на державному транспортному підприємстві ДП «УКРДІПРОДОР».

4. Перелік графічного матеріалу таблиці, схеми, графіки, діаграми, рисунки

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

Вступ

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Сутність витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу ДП “УКРДІПРОДОР”

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат підприємства

2.2. Методика фінансового обліку витрат підприємства

2.3. Управлінський облік витрат підприємства

2.4. Розкриття інформації про витрати у звітності підприємства

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела витрат підприємства

3.2. Методика і організація аналізу витрат підприємства

3.3. Методика контролю витрат підприємства

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1	Затвердження плану ВКР та назва статті	15.12.17 р.	15.12.17 р.
2	Наукова стаття	25.06.18 р.	25.06.18 р.
3	1 розділ	30.04.18 р.	30.04.18 р.
4	2 розділ	15.06.18 р.	15.06.18 р.
5	3 розділ	21.09.18 р.	21.06.18 р.
6	Подання завершеної роботи для перевірки на плагіат	19.10.18 р.	19.10.18 р.
7	Поепередній захист	16.11.18 р.	16.11.18 р.
8	Подання роботи на кафедру	30.11.18 р.	30.11.18 р.

7. Дата видачі завдання «29» грудня 2018 р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ О.В. Фоміна
(прізвище, ініціали, підпис)

9. Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько

(прізвище, ініціали, підпис)

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ А. О. Коваленко
(прізвище, ініціали, підпис)

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ О.В. Фоміна
(підпис, дата)

12. Висновок про дипломну магістерську роботу (проект)

Випускна кваліфікаційна робота студента _____ Коваленко А. О.
(підпис, прізвище, ініціали)

може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько
(підпис, прізвище, ініціали)

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна
(підпис, прізвище, ініціали)

"__" _____ 201__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	10
1.1. Сутність витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю.....	10
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	30
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу ДП “УКРДІПРОДОР”.....	38
Висновки до розділу 1.....	42
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	44
2.1. Організація обліку витрат підприємства.....	44
2.2. Методика фінансового обліку витрат підприємства.....	51
2.3. Управлінський облік витрат підприємства.....	89
2.4. Розкриття інформації про витрати у звітності підприємства.....	101
Висновки до розділу 2.....	106
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	108
3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела витрат підприємства.....	108
3.2. Методика і організація аналізу витрат підприємства.....	117
3.3. Методика контролю витрат підприємства.....	123
Висновки до розділу 3.....	132
ВИСНОВКИ.....	134
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ.....	137

ВСТУП

Господарсько-економічне та правове середовище функціонування підприємств, сутність їхньої фінансової діяльності в Україні суттєво змінюється під впливом становлення та розвитку сучасної ринкової інфраструктури.

Функціонування підприємств безперервно супроводжується кругообігом коштів, що відбувається у вигляді витрачання ресурсів та одержання доходів, їхнього розподілу і використання. При цьому визначаються джерела коштів, напрямки та форми фінансування, оптимізується структура капіталу, проводяться розрахунки з постачальниками матеріально-технічних ресурсів, покупцями продукції, державними органами при сплаті податків, персоналом підприємства тощо. Усі ці грошові відносини становлять сутність фінансово-економічної діяльності підприємства та складають внутрішній механізм його діяльності.

За даними державної служби України у 2017 році витрати населення зросли на 2544,8 мільярда гривень, заощадження українців у 2017 році скоротилися на 69 мільярдів гривень. Витрати населення в 2017 році порівняно з попереднім роком збільшилися на 26,8% (додаток А).

За цих умов необхідна сучасна, відповідна до ринкової економіки, організація фінансово-господарської діяльності кожного підприємства, основними завданнями якої можна вважати вибір оптимального розміру витрат, структури капіталу підприємства і напрямків його використання з метою забезпечення стабільно високої прибутковості, балансування в часі надходжень і витрачання платіжних засобів; підтримання належної ліквідності та своєчасності розрахунків. Тобто ефективна діяльність будь-якого підприємства

та прийняття раціональних управлінських рішень неможливі без актуальної, своєчасної та достовірної інформації про витрати, що були понесені.

Без визначення розмірів витрат, які були понесені, неможливе достовірне визначення фінансового результату від здійснення господарської діяльності, а отримання стабільного прибутку неможливе без ефективного управління витратами, а, отже, без обліку, контролю та аналізу витрат підприємства.

Витрати, які вже виконані або тільки плануються, є первинним елементом діяльності будь-якого підприємства. Витрати – це, мабуть, найбільш невизначене поняття в управлінні, яке визначається сумою плати, яку має підприємство у момент придбання товарів або послуг. Поняття “витрати” має цілу низку різних значень. Слово “cost” (вартість, розходи, витрати) здобуває більш точне значення, коли воно супроводжується визначенням: прямі та непрямі витрати, операційні витрати та інше.

Головною умовою ефективного управління будь-яким підприємством є отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію забезпечує облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежить рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення.

Питання раціонального обліку, аналізу та контролю витрат виробництва у період розвитку кризових явищ в економіці є досить актуальним. Основною метою діяльності будь-якого підприємства є максимізація прибутку та мінімізація витрат. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами матеріальних, трудових та фінансових ресурсів залежить від політики управління витратами, яка передбачає пошук способів їх мінімізації. Найбільшу актуальність має система обліку, аналізу та контролю витрат, котра давала би

зможу точніше аналізувати та знижувати витрати на виробництво, а також можливість точного планування витрат на майбутні періоди, що забезпечувало б ефективне виробництво продукції.

Із введенням нових правових і облікових принципів, правил, законів, нормативів докорінно змінилися підходи до визначення витрат, розрахунку собівартості, оптимальних баз розподілу витрат, формування витрат діяльності.

При цьому багато елементів, пов'язаних з обліком витрат ще недостатньо законодавчо врегульовані, у зв'язку з чим у бухгалтерів-практиків виникає багато питань.

На сьогодні методика і принципи побудови обліку, аналізу та контролю витрат підприємства є об'єктом пильного вивчення економічної науки і практики. Дані питання неодноразово розглядалися експертами з міжнародних стандартів обліку і звітності, і продовжують постійно розроблятися економістами всіх розвинених країн. Вдосконалення та уніфікація методики і правил обліку, аналізу та контролю витрат є закономірним результатом активізації міжнародного злиття і поглинання компаній, загальних тенденцій інтенсифікації світового економічного розвитку, інтернаціоналізації фінансових ринків, посилення конкурентної боротьби за лідерство в світовій економіці, розширення сфери послуг, ускладнення та прискорення науково-технічного прогресу і цілим рядом інших економічних процесів, які визначають весь спектр розвитку світової економіки.

Для перехідного етапу розвитку економіки України і практики обліку характерним є значне відставання стану обліку витрат підприємства від потреб господарської практики. Зокрема, діючий в Україні підхід при оцінці або при визначенні даного виду витрат не може забезпечити підготовку користувачам об'єктивної інформації. По-друге, жорстка регламентація обліку амортизаційних відрахувань відносно права підприємств самостійно визначати метод амортизації нематеріальних активів також не сприяє підвищенню конкурентоздатності української наукоємкої продукції і найбільш швидкому виходу з кризового стану підприємств основних галузей суспільного виробництва. Крім того, підхід

до аналізу витрат діяльності підприємства досі не склався на вимогу ринкової економіки в країнах з перехідною економікою, зокрема в Україні, щоб зацікавлені користувачі звітності підприємств змогли ухвалити відповідне рішення.

Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат підприємства присвячені роботи В.Д. Андреева [1], А.В. Алексєєвої [2], В.В. Бабича [5], С.Ф. Голова [8], М.Т. Білухи [11], А.М. Герасимовича [12], Н.І. Дорош [15], В.П. Завгороднього [22], В.І. Єфіменко [24], В.Г. Лінника [25], Г.Г. Кірейцева [33], В.В. Сопко [66], Н.В. Кужельного [39], Г.І. Олеховича [68], Д.Р. Кетлетта [32], В.Г. Швеця [65], Л.С. Шатковської [66], О.А. Петрик [51], В.Ф. Палія [52], С. Яремчука [60] та інших.

У той же час, глибокі та всебічні теоретичні дослідження в даній галузі з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної облікової практики досить рідкісні, а іноді, і зовсім відсутні. У більшості робіт в неповній мірі дається критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку витрат підприємства, недостатня увага приділяється питанням вдосконалення методології та практики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат підприємства. Вищенаведене зумовило *вибір теми* випускної кваліфікаційної роботи та її основні напрямки.

Гіпотеза випускної роботи полягає у необхідності більш ґрунтовного вивчення нормативно-правового регулювання обліку, аналізу та контролю витрат підприємства, організації та методики ведення бухгалтерського обліку, здійсненні аналізу та проведенні контролю, що набуває все більшої ваги в українській економіці.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розробка методологічних і практичних питань теорії і практики обліку, аналізу та контролю витрат підприємства, ефективності існуючої системи обліку і звітності, розробка напрямів і заходів щодо удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат діяльності в системі управління підприємством.

Для досягнення зазначеної мети було визначено наступні *завдання*:

- з'ясувати сутність поняття “операційна діяльність” та її складові;

- розкрити значення і дослідити склад витрат підприємства та їх економічну природу;
- дослідити нормативно-правову базу регулювання їх обліку та контролю;
- проаналізувати та оцінити методику бухгалтерського обліку витрат підприємства у господарській практиці на основі національних стандартів бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства;
- встановити можливості і особливості організації машинної обробки і аналізу облікової інформації з використанням ПЕОМ;
- дослідити сутність та методику контролю витрат підприємства на основі стандартів аудиту, розробити рекомендації в результаті його проведення;
- подати методологічні підходи до аналізу витрат діяльності підприємства;
- здійснити факторний аналіз витрат діяльності підприємства та виявити резерви їх зниження;
- визначити напрями вдосконалення контролю та аналізу витрат діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження в роботі є процес обліку, економічного аналізу та контролю витрат діяльності підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та практичних аспектів бухгалтерського обліку і економічного аналізу, а також контролю витрат на державному транспортному підприємстві ДП “УКРДІПРОДОР”.

Інформаційна база. Теоретичною та методологічною основою дослідження, поряд з розробками українських економістів, стандартами і положеннями, чинним законодавством стали праці та монографії зарубіжних вчених, періодичні видання і спеціальна література з бухгалтерського обліку, економіки, планування, економічного аналізу, публікації Комітету

міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), видання міжнародної федерації бухгалтерів та ряд інших матеріалів.

Для досягнення поставленої мети в роботі було використано сукупність наукових методів, які застосовуються у вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи порівняння, наукового узагальнення, системного і комплексного аналізу, економіко-математичні методи, статистичного моделювання, дедукції і індукції. Дослідження також базується на використанні наукових методів функціонального і порівняльного аналізу.

Наукова новизна роботи полягає в критичному підході до діючої практики відображення витрат діяльності в обліку, аналізі та при здійсненні контролю, виробленні рекомендацій щодо систематизації даних щодо окремих видів витрат, методики подання даних щодо згаданих видів витрат у фінансовій звітності.

Практичне значення одержаних результатів. У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й контролю витрат діяльності підприємства, які сприятимуть наданню логічності в побудові інформаційної системи обліку загальних витрат діяльності на транспортних підприємствах України. Проведений аналіз витрат діяльності підприємства дав змогу виявити резерви їх зниження на досліджуваному підприємстві.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні наукові положення і практичні результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах» 2018 року.

Запропонована робота складається з трьох розділів, вступу, висновків, додатків у вигляді рисунків, схем та таблиць, переліку використаних джерел та літератури.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ:

1.1. Сутність витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю

В ринковій економіці витрати є загальноекономічною категорією, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під загальноекономічними витратами розуміють “витрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей, яку можна було би отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття загальноекономічних витрат обумовлюється обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. Економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при самому кращому із усіх можливих варіантів використання.

В процесі господарювання на підприємстві виникають витрати щодо вартості використаних виробничих запасів (сировини, матеріалів, робіт, послуг), оплати праці працівників, здійснених соціальних заходів, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції складають витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва. В такому найбільш абстрактному розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям [62, с.89].

Виникнення витрат через деякий час, так чи інакше, призводить до отримання продукції (робіт, послуг, товарів), доходів та інших вигід. Тобто їх здійснення втілює існування подальших результуючих показників. А втрати ведуть лише до безповоротного вилучення з обороту певної частки вартості активів, зобов'язань. Іншими словами, у разі наявності втрат, залежно від джерела або причини їх походження, неможливі рішення про їх коригування,

подальший перегляд в процесі діяльності підприємства, внесення відповідних коригуючих процедур у дії для забезпечення досягнення стратегічної мети. Діяльність підприємства немінуча без витрат, а втрати є непередбачуваною обставиною (рис. 1.1) [31, с.99].

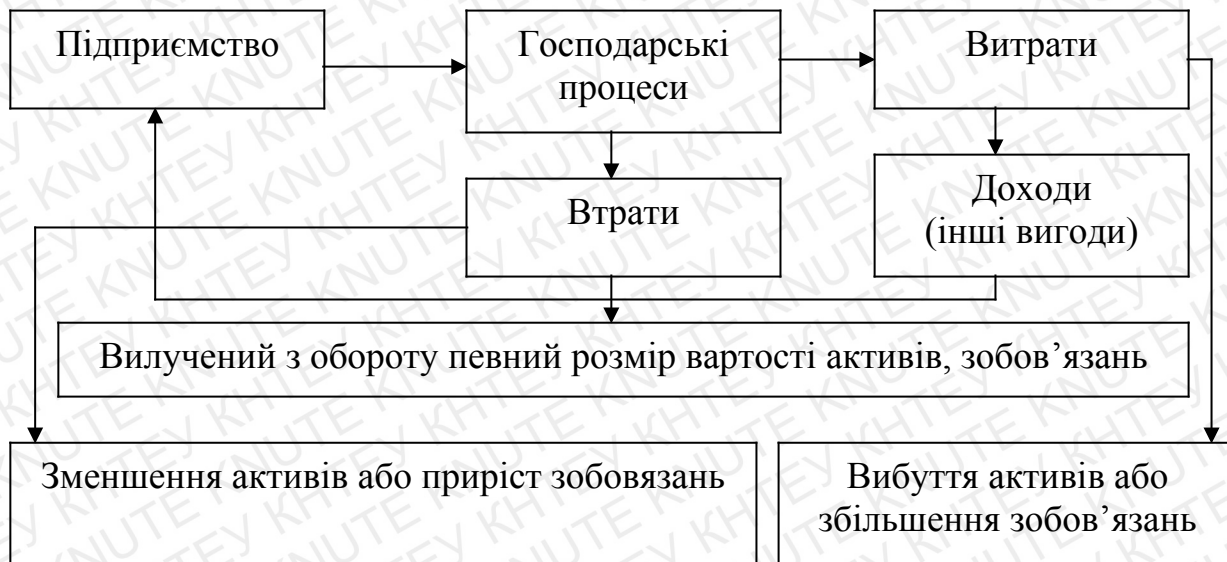


Рис. 1.1. Витрати у системі економіки підприємства [62]

Витрати виробництва відіграють дуже велику роль у виробничо-господарській діяльності підприємств при виробників продукції. Їх величина характеризує загальну роботу підприємства за певний період часу, впливає на величину прибутку, яку може отримати виробник. За їх величиною можна визначити обсяги виробництва у моделі “витрати-випуск”, а з іншого боку, можна судити про те, наскільки ефективно використовуються ресурси у виробництві.

Максимізація прибутків підприємства є основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах. Але незважаючи на це, у багатьох випадках реальні можливості реалізації стратегічної мети обмежені витратами виробництва і попитом на продукцію, яку виготовляє підприємство. Отримати найкращий результат з найменшими затратами, економією трудових, фінансових матеріальних, природних ресурсів можливо тоді, коли підприємство вирішує

питання управління витратами, яке передбачає знаходження способів їх зниження.

Витрати є основним фактором, який обмежує прибуток і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції.

За власною економічною сутністю витрати є грошовим вираженням витрачених за певний період чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємством своєї виробничої та реалізаційної діяльності, тобто витрат різних ресурсів (матеріалів, праці, сировини, основних засобів, фінансових ресурсів тощо) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, також до витрат варто відносити втрачені економічні вигоди, пов'язані з упущеними можливостями найоптимальнішого застосування своїх ресурсів.

Про сутність витрат існують різні точки зору, що обумовлюється різними підходами у поглядах на природу економічного буття в цілому, і зокрема виробничого процесу. При поєднанні різних поглядів видатних вчених-економістів можна виділити два основоположних підходи щодо визначення економічної категорії “витрати” [14, с. 41].

Перший підхід на визначення витрат полягає на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, що передбачає взаємодію трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) в процесі виробництва з подальшим трактуванням поняття вартості, її складових та структури. Дана точка зору на розкриття економічної категорії “витрати” була визначена в працях видатних економістів Адама Сміта та Давида Рікардо. Сміт ввів поняття абсолютних витрат, а Рікардо став автором теорії порівняльних витрат. Термін “витрати” розуміли, як “середні суспільні затрати на одиницю, тобто вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві, або середні затрати всіх підприємств відповідної галузі” [22].

Класиками політичної економії витрати виробництва розглядалися і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів.

В ресурсному розумінні природи господарства полягає другий підхід на визначення витрат, який передбачає обмеженість всіх видів ресурсів і

альтернативність варіантів застосування, і по-своєму визначає сутність вартості та її складових елементів. Даним підходом передбачається, що місце і роль витрат розкривається в прикладному аспекті як складового елемента ціни, що формується в системі функціонування ринку на основі зміни попиту і пропозиції під дією сукупності факторів.

Витрати виробництва згідно з марксистською теорією – це те, що коштує товар, а саме сума витрат на придбання робочої сили та засобів виробництва (постійного і змінного капіталу). К.Маркс від цих капіталістичних витрат відрізняє дійсні витрати виробництва товару (витрати праці), які створюють додану вартість даного товару [22].

Австрійський вчений Ф.Візер створив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, котрі суспільство могло б отримувати, якби по-іншому користувалося витраченими виробничими ресурсами. Переведення на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяло появі теорії мінімізації витрат. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних та змінних) на придбання факторів виробництва [36, с.65].

Проаналізувавши наукову літературу ми бачимо, що у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі широко використовується категорія “витрати”. Так, за І.А. Бланком, поточні або операційні витрати підприємства представлені, в основному, витратами, які в різних галузях набувають різної форми [5, с.99]:

- “витрати виробництва – виражені в грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції”;
- “витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення торговельної (торговельно-посередницької, збутової) діяльності підприємства”;

- “витрати розміщення – витрати, пов’язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку”.

Сучасний економіст С.Ф. Покропивний стверджував, що “витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети, окрім цього, вони мають різне спрямування, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, зв’язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції (надання послуг)” [51].

Котляров С.А. вказує на те, що під “витратами” слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [25, с.127].

Національні економічні стандарти дають визначення витратам підприємства як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). При цьому більшість українських учених визначають категорію “витрати”, в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції.

В.С. Лень під витратами виробництва розуміє “матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою одержання доходу” [28, с.37].

О.В. Крушельницька розглядає категорію “витрати”, як “грошову оцінку матеріальних та інших коштів, що витрачаються підприємством на виробництво та реалізацію продукції”. До основного застосування витрат вона відносить розрахунок собівартості продукції, а до прикладних витрат – вартість сировини та матеріалів, заробітна плата, витрати на утримання і експлуатацію обладнання [26]. Є.В. Мних вважає, що витратами є матеріально-речовинні, трудові та інші ресурси, цінність яких визначається на ринку і саме з ними пов’язана діяльність господарюючого суб’єкта. Певна група авторів розглядають “витрати” як вартість придбання необоротних активів підприємства. Спеціалісти Міжнародної

фінансової корпорації трактують “витрати” як вартісне вираження спожитих ресурсів з метою виконання робіт щодо задоволення потреб клієнтів.

Визначення поняття “витрати” як економічної категорії в працях сучасників вчених наведено в табл. 1.1 [55, с.12].

Таблиця 1.1

Розуміння категорії “витрати” різними авторами

Автор	Трактування витрат
1	2
А.Г.Завгородній, Г.Л. Вознюк, Ф.Ф. Бутинець [14]	Це грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою
А.Череп [61]	Це вартісне вираження матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів і технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції
Н.С. Шандора [63]	Визначає витрати як виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів, праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів
С.В. Мочерний [52]	Витрати - виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції; товарів
Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський [51]	Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило[57]	Це вартісне вираження абсолютної величини застосованоспожитах ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ними певної мети
М.Г. Гришак, О.С. Коцюба [18]	Це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети
С. Сорока [12]	Витрати - це економічна категорія, яка відображає в грошовій формі поточні витрати трудових матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства
Д. Кучмач [10]	Це зовнішні потоки (споживання) ресурсів, які необхідні для створення надходжень
В.Дерій [8]	Це повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси

За переконаннями науковців і з урахуванням проведеного аналізу можна відслідкувати певною мірою схожість суджень, сутність яких зводиться до розуміння витрат як грошового вираження ресурсів, використаних з певною метою; як процесу перетворення ресурсів (активів) з однієї форми в іншу. Тому говорити про витрати можна через ознаку споживання чи використання ресурсів за конкретним призначенням, а про втрати – через ознаку відсутності їх призначення.

На наш погляд, зазначені вище підходи лише частково відображають сутність поняття “витрати”. Адже “витрати” є складною економічною категорією, яка залежить від їх місця, ролі й етапу виникнення в діяльності підприємства.

Формують витрати підприємства, задіяні у процесі діяльності ресурси, котрі зафіксовані в грошовій формі (рис. 1.2) [61, с.94].



Рис. 1.2. Методологічні засади щодо визначення сутності терміна “витрати” [61]

Для глибшого розуміння сутності витрат проаналізуємо початковий етап їх створення. Виходимо з того, що поняття “витрати” певним чином пов’язане з поняттям “ресурси”. Формування ресурсів підприємства відбувається на ринку капіталу.

Допоки потрібні ресурси знаходяться на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають наявними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Отже, потенційні ресурси перетворюються в реальні ресурси (активи) підприємства тільки з моменту їх придбання, а факторами виробництва стають з моменту їх цільового використання.

Одна частина сформованих ресурсів підприємства забезпечує процес виробництва протягом довгострокового періоду, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми, а інша частина перебуває у сфері виробництва і сфері обігу й використовується впродовж одного виробничого циклу. Відповідно перший вид ресурсів називають застосованими ресурсами, а другий – спожитими. Слід зазначити, що в діяльності підприємства спочатку мають місце застосовані ресурси, а потім – спожиті. Застосовані ресурси поступово споживаються в процесі виробництва, тобто стають частково споживаними.

Отже “витрати” – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Таке визначення терміна “витрати” є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

Витрати виробництва - це вартісне вираження споживання виробничих факторів (ресурсів), необхідних для здійснення підприємством виробничої та реалізаційної функції.

Виробництво передбачає відшкодування витрат на створення та реалізацію продукції, оскільки покриття витрат із суми виручки від реалізації (виторгу) дозволяє відновити процес виробництва в тому самому або ж і в розширеному масштабі. Витрати виробництва – це витрати різних видів економічних ресурсів у процесі виробництва товарів та послуг. Витрати виробництва можна розглядати як на рівні суспільного процесу виробництва, так і на рівні окремо взятого підприємства.

В зарубіжній літературі широковідомі два поняття витрат: cost та input (в англійській мові) та стоимость та издержки (в російській). Перше, як правило, відноситься до вартісної оцінки ресурсів, що використовуються для виробництва товару (продукції), друге - для фізичного використання ресурсів самих по собі.

Для управління потрібні не просто витрати, а інформація про їх об'єкти - продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують здійснення витрат, пов'язаних з їх виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг), оплатою праці працюючих, зносом необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здійсненням соціальних заходів щодо розвитку свого колективу тощо.

Власник або керівник підприємства повинен знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Отже, саме для того, щоб відповісти на ці запитання, і постає необхідність використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив В.І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані.

Основні класифікаційні ознаки витрат підприємства наведено в Додатку В.

З ускладненням господарської діяльності підприємства зростає необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу. В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип "різні витрати для різних цілей", де виділено три напрями класифікації (рис. 1.3) [62, с.89].

Вичерпані - це витрати, які призводять до зменшення активів або до збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу в звітному періоді.

Невичерпані - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції.

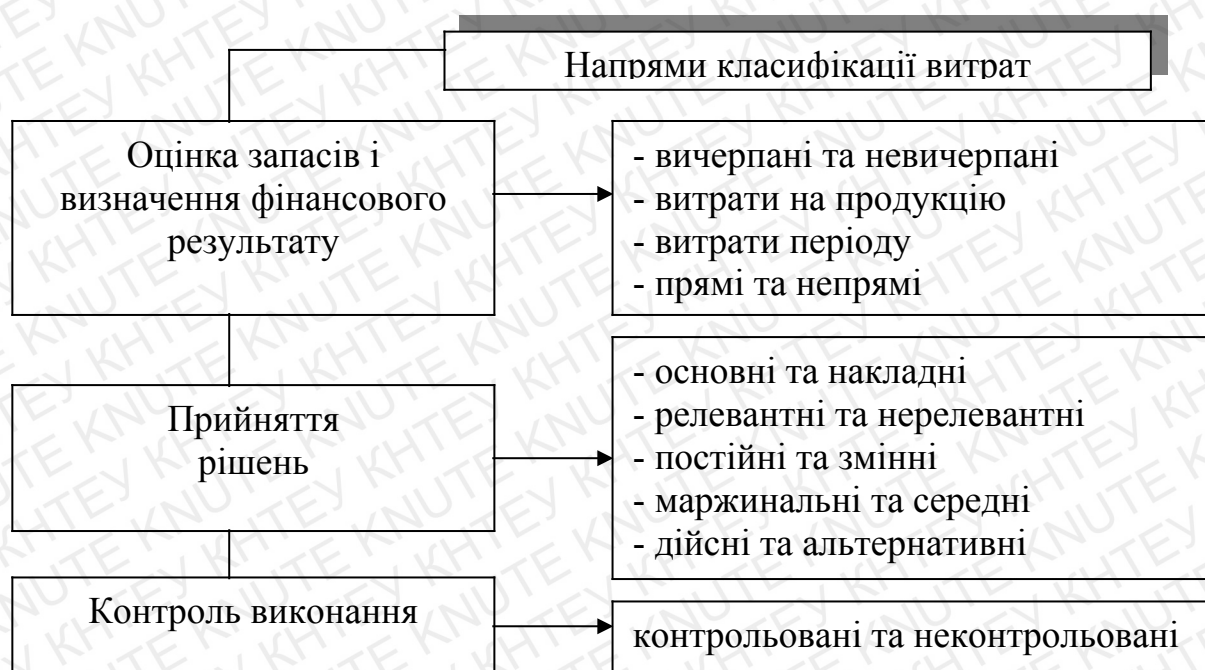


Рис. 1.3. Напрямки класифікації витрат [62, с.89]

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відносяться витрати на здійснення всіх інших функцій:

дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат [63, с. 119].

За економічними елементами групування витрат стосується лише операційної діяльності підприємств і дає можливість провести аналіз структури, складу та ефективності витрат. Визначаючи граничний рівень витрат, для складання кошторисів та формування їх нормативної бази використовують поелементне групування. Можна визначити залежність витрат від технічного рівня розвитку та ефективності використання трудових та матеріальних ресурсів, а також визначити пріоритетні напрями їх раціоналізації.

Визначальними в аналітичному забезпеченні групування витрат за схемою “діяльність – витрати – фінансовий результат” та в системі комплексного економічного аналізу є їх об’єднання за економічними елементами та статтями калькуляції.

Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу визначати цільове здійснення витрат, узагальнювати їх за місцем виникнення відповідно до виготовленої продукції, виконаних робіт, стосовно видів діяльності та у зв’язку з проведенням різних організаційно-технічних заходів.

За центрами відповідальності для кожного рівня управління витрати групуються відповідними кошторисами. У зв’язку з цим для кожного рівня відповідальності проводять класифікацію витрат на контрольовані та неконтрольовані. У процесі аналізу дається оцінка дотримання бюджету витрат та активності керівників кожного рівня по їх раціоналізації.

На підприємстві управління витратами відбувається за місцем їх виникнення та центрами відповідальності. Для проведення аналізу доцільності витрат та контролю за їх рівнем формуються бюджети витрат за калькуляційними підрозділами (виробничими, адміністративними, збутовими та інше). Облік фактичних витрат відбувається на окремих синтетичних рахунках кожного підрозділу. Фактичні витрати порівнюються з бюджетними, які коректують на обсяг діяльності визначеного центру витрат чи центру

відповідальності (часто вони є однаковими). Тому треба визначити одиниці виміру обсягу діяльності. Для виробничих підрозділів одиницею виміру обсягу діяльності є обсяг виготовленої продукції чи виконаних робіт (послуг). За одиницю діяльності для адміністративних чи інших функціональних підрозділів часто приймають витрати праці у певній кількості нормативного (стандартизованого) часу.

Часто класифікація витрат в економічному аналізі залежить також від того, яке управлінське завдання потрібно вирішити, а саме:

- прийняття управлінських рішень щодо раціоналізації витрат і їх планування;
- розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) та визначення фінансового результату;
- контроль та регулювання витрат центрами за відповідальності.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації. Витрати періоду не пов'язані з виробничою діяльністю. Їх розглядають як витрати того періоду, коли вони були здійсненні (наприклад, витрати на маркетинг, витрати на дослідження та ін.).

Основними називаються витрати, які безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва. Вони поділяються на три групи: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати та інші прямі витрати. Виникають виробничі накладні витрати у зв'язку з організацією та обслуговуванням виробництва, управління ним. Частина цих витрат знаходиться в еластичній залежності від обсягу виробництва (на ремонт устаткування, утримання і експлуатація основних засобів виробничого призначення та інше). Постійними є інші витрати, які визначаються політикою вищої адміністрації.

Прямими витратами є такі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат (основні матеріали, сировина, купівельні вироби та напівфабрикати, паливо на технологічні цілі основна заробітна плата

виробничих робітників, силова електроенергія тощо). Непрямі витрати не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення тощо).

Оплати грошима чи іншими активами вимагають дійсні витрати. Можливі витрати – це витрати втраченої вигоди, коли вибір одного варіанта вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Маржинальні витрати - це витрати на виробництво додаткового виду продукції. Середні витрати - це середньозважені витрати на одиницю продукції.

Релевантні або нерелевантні витрати можуть бути змінено внаслідок прийняття управлінських рішень. Різниця між альтернативними рішеннями щодо витрат називається диференціальними витратами.

Загальновиробничими витратами є витрати, що безпосередньо беруть участь у створенні готової продукції, за своїм економічним призначенням вони є основними виробничими витратами, за способом їх врахування у собівартості готової продукції – непрямыми, за складом – комплексними.

Загальновиробничі витрати можна розділити на дві комплексні статті:

1. витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання;
2. загальновиробничі або цехові витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Витрати мають різну поведінку. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно вживають терміни: “змінні витрати”, “постійні витрати”, “на півзмінні витрати”, “напівпостійні витрати”. При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядається обсяг виробництва або реалізації.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, треба врахувати не тільки дійсні (реальні), але й можливі витрати (збитки). Можливі витрати (збитки) – це втрачена вигода (ризик), коли вибір одного напрямку дії вимагає відмови від альтернативного рішення (наприклад, фірма розглядає альтернативу використання вільних коштів: розмістити їх у банку на депозитному рахунку чи придбати комп'ютер і здати його в оренду). При цьому

можливі витрати не відображають у звітних реєстрах і враховують тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції. Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Дослідивши існуючі у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі класифікації витрат, можна також запропонувати таку класифікацію витрат за різними класифікаційними ознаками (табл. 1.2) [51].

Таблиця 1.2

Класифікація витрат [51]

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
1	2	3
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; дільницями; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції) та непрямі витрати (пов'язані з виробництвом різних виробів)	Управлінський облік, фінансовий бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень
За видами продукції	Витрати на вироби; групи однорідних виробів; типові зразки виробів; валова, товарна, реалізована продукція тощо.	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції
За відношенням до виробничого процесу	Основні (безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції); накладні (обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва)	Управлінський облік. Економічний аналіз діяльності підприємства
За доцільністю використання	Доцільні (виробничі витрати, передбачені технологією та організацією виробництва) та недоцільні (невиробничого характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Планування
За ступенем впливу обсягу виробництва та рівень витрат	Умовно-змінні; умовно-постійні; граничні (середня величина витрат приросту чи витрат скороченням на одиницю продукції, яка виникла як результат зміни обсягу виробництва і реалізації більш ніж на одну одиницю)	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування беззбитковості виробництва, вибір економічної політики підприємства

1	2	3
За календарним періодом	Витрати поточні; майбутніх періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості
За видами витрат	Витрати за економічними елементами (що та скільки витрачено на виготовлення); витрати за статтями калькуляції (на що зроблені витрати)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Контроль і аналіз виробничих витрат. Планування оборотних коштів підприємства

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їхніх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або на них звичайно впливати. Відповідно витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них, називають неконтрольованими. Практичний поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Класифікація витрат на контрольовані і неконтрольовані лежить у системі обліку за центрами відповідальності.

З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування, облік таких витрат необхідно вести за статтями витрат.

Отже, класифікаційних ознак може бути безліч, відповідно до цього і видів витрат. Запропонована класифікація витрат ґрунтується на:

- по-перше, поєднанні багатьох класифікаційних ознак;
- по-друге, містить відомості про використання групування витрат за цими ознаками.

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає можливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості

продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Групування витрат за економічними елементами призначене для виявлення всіх витрат на виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству.

У П(С) БО 16 “Витрати” передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами (рис. 1.4) [29].

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

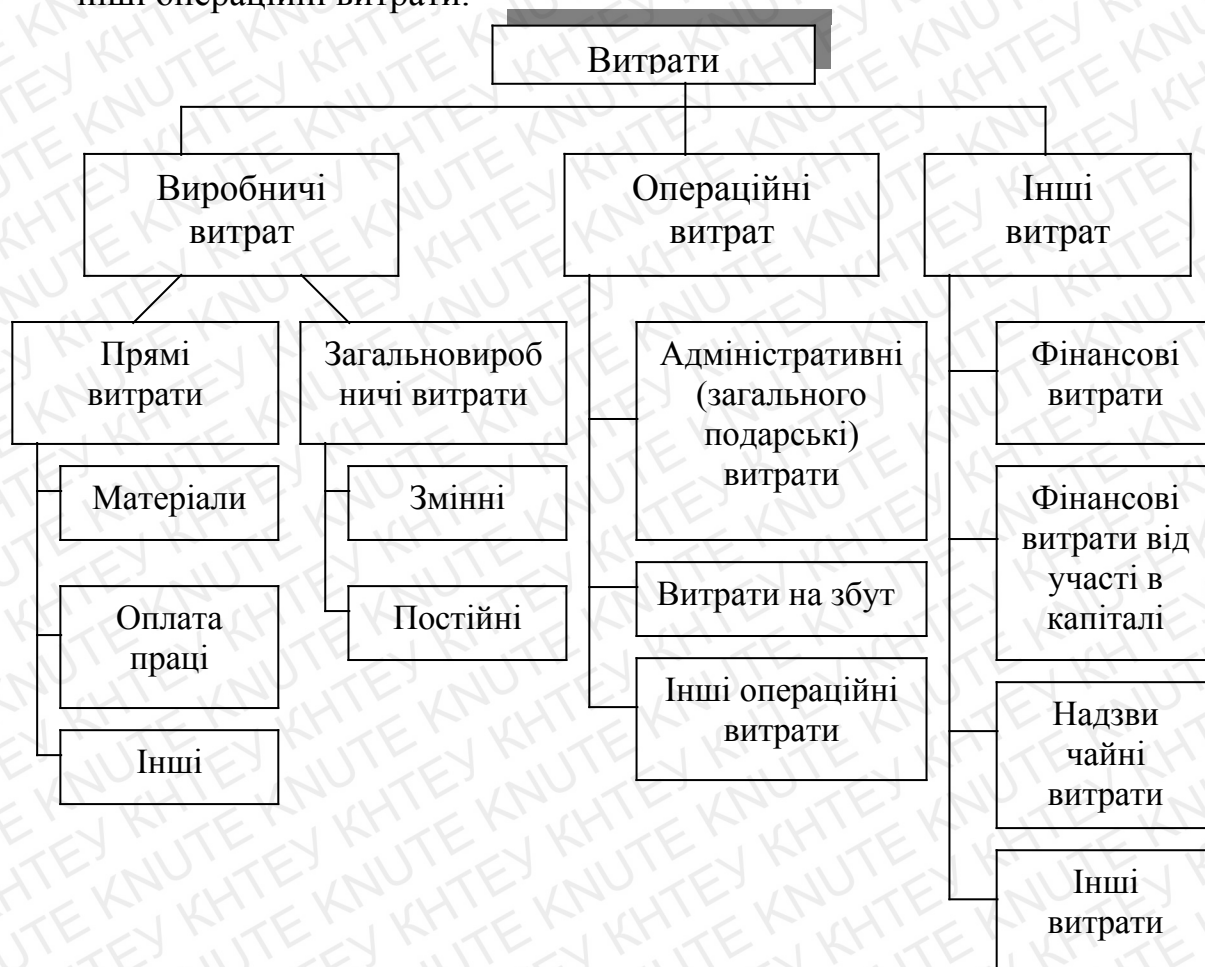


Рис. 1.4. Класифікація витрат підприємства згідно П(С)БО 16 [29]

Оскільки для фінансового обліку групування витрат за економічними елементами має першочергове значення, зупинимося докладніше на складі кожного елемента витрат.

До складу елемента “Матеріальні витрати” включають витрати на:

- сировину та матеріали, використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції або для господарських потреб, технологічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- будь-яке паливо та енергія всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, придбані у сторонніх підприємств та організацій, в т.ч. на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення палива, вироблення тепло - та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства;
- використані в операційній діяльності підприємства, як основні та допоміжні матеріали, будівельні матеріали;
- куплені напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;
- інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з обробки сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; виробництва продукції; транспортні послуги, які є складовою частиною технологічного процесу виробництва тощо);
- тара та тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;
- використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП запасні частини;
- витрати на МШП, що використовуються протягом не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року в операційній діяльності підприємства. Це зокрема: господарський інвентар, інструмент, спеціальний одяг, спеціальне оснащення; спеціальне взуття та інші

засоби індивідуального захисту, мило й інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

Не включаються до індивідуальних витрат вартість купованих матеріальних цінностей, які реалізуються без додаткової обробки на даному підприємстві.

До складу елементів “Витрати на оплату праці” включаються:

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

До елементів “Відрахування на соціальні заходи” включаються:

- відрахування на обов’язкове соціальне страхування;
- відрахування на обов’язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До елементів “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До елементів “Інші операційні витрати” належать:

- витрати на проведення аудиту;
- витрати на відрахування фізичних осіб;

- витрати на транспортне обслуговування;
- витрати щодо сплати за участь у семінарах;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;
- витрати, пов'язані з використанням робіт вахтовим методом;
- витрати на охорону праці;
- витрати зі страхування ризиків;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень;
- витрати на проведення рекламних заходів;
- витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;
- витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів;
- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій;
- витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою фізичних осіб підприємства;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі;
- витрати на оприлюднення річного звіту;

- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами, іншими необоротними активами;
- витрати підприємств-суб'єктів валютного ринку;
- компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- інші витрати (втрати від браку, витрати на операції із скляною тарою, відшкодування заробітку через каліцтво та інше ушкодження здоров'я працівника, відрахування на пенсійне забезпечення від вартості послуг мобільного зв'язку тощо);
- витрати підприємства, пов'язані з випробовуваннями якості виробів, деталей, вузлів, встановленими стандартними або технічними умовами;
- інші операційні витрати.

Проте, групування витрат за елементами не дозволяє здійснити їх контроль і аналіз за цільовим призначенням у процесі виробництва (по цехах, дільницях, за видами виробів), тобто не відповідає на запитання, на які цілі або потреби здійснено такі витрати.

Отже, для контролю і аналізу за витратами поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

Класифікація витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами продукції та місцем виникнення витрат (за цехами, дільницями тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється.

Встановлення переліку і складу статей калькуляції віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

З врахуванням вимог П(С) БО 16 “Витрати” [29] промислові підприємства можуть використовувати такі статті калькуляції:

1. Сировини і матеріали.

2. Куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.

3. Паливо й енергія на технологічні цілі.

4. Зворотні відходи (вираховуються).

5. Основна заробітна плата.

6. Додаткова заробітна плата.

7. Загальновиробничі витрати.

8. Відрахування на соціальне страхування.

9. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.

10. Втрати від браку.

11. Інші виробничі витрати.

12. Попутна продукція (вираховується).

До наведеної номенклатури статей витрат підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати декілька статей в одну або виділяти з однієї статті декілька статей.

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат з а центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Бухгалтерський облік витрат підприємницької діяльності утворює нерозривний зв'язок із середовищем, у якому він проявляє свою єдність, зокрема, із системою законодавчого регулювання. Без належного нормативно-

правового забезпечення система бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю за витратами не може повноцінно функціонувати на сучасних підприємствах. Це забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиліть і досі знаходиться у процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками розвитку.

Дослідженням проблем нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу та контролю витрат в Україні займалися вчені В.М. Жук [13], Л.В. Гуцаленко [15], Т.Г. Маренич [28], Г.Г. Кірейцев [33], В.П. Пантелеєв [37], В.М. Пархоменко [42], М.С. Пушкар [47], Н.І. Петренко [51], Л.К. Сук [54], Н.І. Пилипів [55] та інші. Вищезазначені вчені зробили значний внесок у розвиток Законів України “Про аудиторську діяльність”, “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, плани рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерського обліку, фінансову звітність та економічний контроль.

Однак, багато проблем залишилося невирішеними як з об’єктивних, так і суб’єктивних причин. Зокрема, науковці недостатньо приділили уваги глибокому критичному аналізу нині діючої нормативно-правової бази обліку та її порівняльному аналізу з міжнародною методикою, з’ясуванню проблем та неузгодженостей у процесі використання нормативно-правових актів з обліку витрат підприємств, об’єднань підприємств і видів економічної діяльності.

Основними видами нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємства є наступні документи: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [18], “Про аудиторську діяльність”, Укази Президента України; Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Кодекс про адміністративні правопорушення, Господарський, Цивільний, законів про працю тощо); П(С)БО 9 “Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 “Витрати” [29], 30 “Біологічні активи”; 31 “Фінансові витрати”, (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і

повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 “Запаси” та 9 “Витрати на дослідження і розробки”); рішення та постанови Кабінету Міністрів України; постанови, накази, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; методичні рекомендації з формування собівартості; вказівки, інструкції, положення; план рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт тощо.

Суб’єктами нормативного регулювання обліку, аналізу та контролю витрат підприємницької діяльності в Україні є Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державний комітет статистики України, Національний банк України, Державна податкова служба України та інші державні органи. Нормативними документами регламентуються як об’єкти обліку, так і схеми кореспонденції бухгалтерських рахунків.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Міністерство фінансів України займається розробкою:

- Положень про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку загальновиробничих витрат підприємства;
- Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- порядку ведення облікових регістрів різними підприємствами;
- порядку, обсягу та форми складання річної (квартальної) бухгалтерської звітності;
- інших нормативних документів, які регулюють облік в цілому та окремі його ділянки.

В Україні бухгалтерський облік витрат підприємства базується на міжнародно-визнаних нормах обліку та звітності, основні вимоги яких встановлено Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні” [18] та ведеться на підприємствах безпосередньо з дня його реєстрації та до моменту ліквідації.

Основним нормативно-правовим документом, яким регулюється облік в Україні, а зокрема облік витрат, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.99 р. Даний Закон поширюється на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності, які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з українським законодавством. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Законом визначаються правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності в Україні.

Необхідно відзначити, що в МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це описано в окремих стандартах. Наприклад, МСФЗ 2 “Запаси” (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 “Основні засоби” (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) регулюють витрати по амортизації, МСФЗ 19 “Виплати працівникам” (IAS 19 – Employee Benefits) регламентують витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 “Витрати на позики” (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками.

Основними відомчими нормативними актами, що регулюються облік та звітність по витратах підприємства, є наступні:

1. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку” № 87 від 31.03.99 р.

2. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій”;

3. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. “Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій”;

4. Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій № 81 від 27.06.97 р. “Про затвердження методики проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій”. Методика розроблена для забезпечення єдиного підходу при проведенні поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій.

Огляд нормативної бази з обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства розглянуто у Додатку Г.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності в Україні регулюють П(С)БО 16 “Витрати” [29], НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [37] (в частині визначення терміну) та деякі інші.

Загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат, передбачає МСФЗ 2 “Запаси”. Це:

- затрати на продукт;
- витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 “Витрати” [29] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією “витрати”. Проте, категорії “витрати” і “затрати” мають різну природу та значення. Так, під “витратами” розуміють вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов’язана з придбанням і (або) виготовленням

активів, що визначає їхню вартість та приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

В П(С)БО визначення терміну “витрати” ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, наведене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

В НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наведено наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками [37].

Класифікацію витрат за характером рекомендується здійснювати згідно МСБО 1 “Подання фінансових звітів” (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини “собівартості продажу” (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов’язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства на основі систематичного та раціонального їх розподілу на протязі тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. А за МСФЗ витрати визначаються на основі безпосереднього співставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, які виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [29].

Внутрішніми правовими документами підприємства щодо регулювання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю його діяльності є: Статут підприємства; Установчий договір підприємства; Положення про облікову політику підприємства; Положення про ревізійну комісію підприємства; Положення про порядок розроблення та прийняття внутрішніх нормативних

актів підприємства; Положення про розподіл та використання прибутку підприємства; Положення про порядок створення, реорганізації та ліквідації дочірніх підприємств; Положення про порядок створення, реорганізації та ліквідації філій і представництв; Положення про спостережну раду підприємства; Положення про фонди підприємства тощо.

Вцілому державне регулювання бухгалтерського обліку витрат та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та організацій та гарантують, захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проблеми термінології, організації і методики обліку витрат є предметом для дискусії науковців. Більшість наукових публікацій і дисертацій присвячені саме цій темі. Серед наукових праць слід відмітити монографії професора В.Ф. Палія, професора П.С. Безруких, І.О. Ламикіна, професора В.Б. Івашкевича, проф. І.І. Поклада. За останні роки видано монографії М.Д. Врублевського, Л.В. Нападівської тощо.

Багатоплановість проблем обліку витрат зумовила необхідність їх розгляду в дисертаційних дослідженнях, зокрема: З.Л. Бандури, А.А. Бойчук, О.М. Брадули, А.М. Герасимовича, С.В. Гушка, М.С. Грінчука, О.А. Каплун, І.В. Нестеренко, О.В. Сметанка, А.В. Озеран, О.В. Олійник, І.М. Пожарицької, О.Л. Примаченко, В.В. Сержанова, В.В. Сопко, Н.М. Нечай, В.І. Стоян, О.П. Сухореброї, Л.О. Тринька, Г.М. Фадєєвої, С.Р. Яцишиної тощо.

Всі згадані автори сходяться на тому, що облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, ділянками, відділеннями, бригадами й іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Цей рахунок є основою методики обліку загальновиробничих витрат підприємства.

Розвитку теорії і практики питань економічного аналізу та контролю витрат підприємства присвячені роботи В.Д. Андрєєва, А.В. Алексєєвої, В.В. Бабича, М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, Н.І. Дорош, В.И. Єфіменко, В.В. Сопка, В.П. Завгороднього, В.Г. Лінника, Н.В. Кужельного, Г.Г. Кірейцева, Д.Р. Кетлетта, Г.І. Олеховича, В.Г. Швеця, Л.С. Шатковської, Л.З. Шнейдмана, В.Ф. Палія, О.А. Петрик, С. Яремчука, Г.В. Савицької, В.В. Сатовського та інших. Дані автори застосовують методику економічного аналізу та аудиту, запропоновані автором у наступних розділах.

В той же час, всебічні та глибокі теоретичні дослідження в даних областях з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної практики аналізу та контролю на момент написання роботи відсутні. У більшості робіт в неповній мірі подається критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку даного виду активів, недостатня увага приділяється питанням вдосконалення аналізу та контролю формування і використання витрат підприємства.

Таким чином, розглянувши джерельну базу з обліку, економічного аналізу та контролю витрат, можна відзначити, що джерельна база з методології та організації бухгалтерського обліку представлена чинним законодавством України, розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю витрат присвячені роботи багатьох видатних економістів, але глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній області з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної практики відсутні.

В цілому одним із напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, адже значна кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому нагальними є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового

кодексу України з врахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат і собівартості продукції.

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу ДП “УКРДІПРОДОР”

Державне підприємство “УКРДІПРОДОР” – Український державний інститут з проектування об’єктів дорожнього господарства (далі - ДП “УКРДІПРОДОР”) був заснований в 1939 році.

Підприємство розміщене в столиці України – місті Києві (юридична адреса: 03680, м. Київ, Повітрофлотський проспект, 39/1) - великому залізничному вузлі з населенням більше 3 млн. чоловік.

Об'єктами господарської діяльності інституту є:

- автомагістралі, автомобільні дороги різних категорій;
- мостові споруди (мости, шляхопроводи, естакади);
- транспортні розв'язки, перехрещення, прилягання;
- виробничі бази будівельних організацій;
- комплекси дорожньо-експлуатаційної та автотранспортних служб;
- виробничі та громадські будівлі та споруди;
- інженерна інфраструктура;
- протидеформаційні споруди.

На сьогоднішній день фахівці інституту:

- виконують повний комплекс інженерних та спеціальних досліджень: інженерно-геодезичних; інженерно-геологічних; інженерно-гідрометеорологічних;
- здійснюють авторський нагляд та інженерний супровід будівництва;
- надають консультаційні послуги організаціям транспортного будівництва;
- розробляють державні та відомчі нормативні документи дорожнього комплексу.

ДП “УКРДІПРОДОР” діє на принципах повного господарського розрахунку, здійснює вільний вибір видів підприємницької діяльності, вибирає постачальників та споживачів продукції, товарів, робіт, послуг, несе відповідальність за результати своєї діяльності, за виконання взятих на себе обов’язків по укладених договорах, перед держбюджетом і банками та перед своїми акціонерами.

ДП “УКРДІПРОДОР” є юридичною особою, від свого імені набуває майнові та особисті немайнові права, несе обов’язки, може бути позивачем і відповідачем у судових органах. Держава та акціонери не відповідають за зобов’язаннями підприємства, а підприємство не відповідає за зобов’язаннями держави та акціонерів.

ДП “УКРДІПРОДОР” має відокремлене майно, самостійний баланс, круглу печатку зі своїм найменуванням, фірмові бланки, кутовий та інші штампи, товарний знак, розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах спеціалізованих і комерційних банків, відкриті у встановленому порядку.

Майно підприємства складається з основних засобів та обігових цінностей, а також цінностей, вартість яких відображена в його балансі.

На підприємстві на сьогоднішній день постійно працюють 100 чоловік.

ДП “УКРДІПРОДОР” – це середнє за розміром державне підприємство, яке надає якісні послуги, що користуються попитом у споживачів. Підприємство має достатньо необхідних засобів, як виробничих, так і трудових, для ефективного прибуткового функціонування згідно з його призначенням.

Прибуток ДП “УКРДІПРОДОР” утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат та витрат на оплату праці. Підприємство не займається благодійністю. З балансового прибутку підприємства вносяться передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначення розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами, залишається у повному розпорядженні підприємства.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві перш за все визначається Наказом про облікову політику підприємства .

Облікова політика - сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Правильність організації обліку та контроль за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємстві забезпечується наказом про облікову політику.

Досліджуючи діючий Наказ про облікову політику ДП “УКРДІПРОДОР” має відмітити, що на підприємстві виділяють наступні ключові аспекти:

- класифікацію витрат здійснюють за переліком статей калькуляції собівартості виробничої собівартості (перелік статей затверджують як окремий додаток до облікової політики);
- послуги підрозділів підприємства оцінюють виходячи із фактичної собівартості основної заробітної плати та планових накладних витрат або планової собівартості послуг згідно з плановою калькуляцією;
- вартість ТМЦ, які використані у звітному періоді, розраховують за фактичною кількістю по ціні в момент здійснення послуги. Відхилення вартості послуги визначають виходячи із середньозваженої ціни звітного періоду від прийнятої в розрахунок собівартості продукції та списується в місяці наступному за звітний.

Облікова політика ДП “УКРДІПРОДОР” визначається наказом №1 «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику в 2017 році», де:

- встановлюється межа істотності в розмірі 100 грн.;
- одиницею запасів для цілей бухгалтерського обліку вважати вид запасів. Оцінку запасів (матеріалів, сировини (палива) при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснювати за методом ідентифікованої собівартості.;

- відносити до малоцінних необоротних активів відповідно до пункту 5.2.2 П(С)БО 7 активи з терміном корисного використання більше одного року та вартістю до 2500 грн.

Амортизацію по таких активах нараховувати в першому місяці використання об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості:

- термін використання нематеріальних активів визначати щодо кожного об'єкта окремо в момент зарахування його на баланс виходячи з:
 - терміну корисного використання подібних активів;
 - передбачуваного морального зносу;
 - правових чи інших подібних обмежень стосовно термінів його використання та інших факторів;
- амортизацію нематеріальних активів здійснювати прямолінійним методом;
- оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи; при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді підписанням акта наданих послуг.

Загальна схема організації документообігу на підприємстві ТОВ ДП “УКРДІПРОДОР” подано на рис. 1.5.

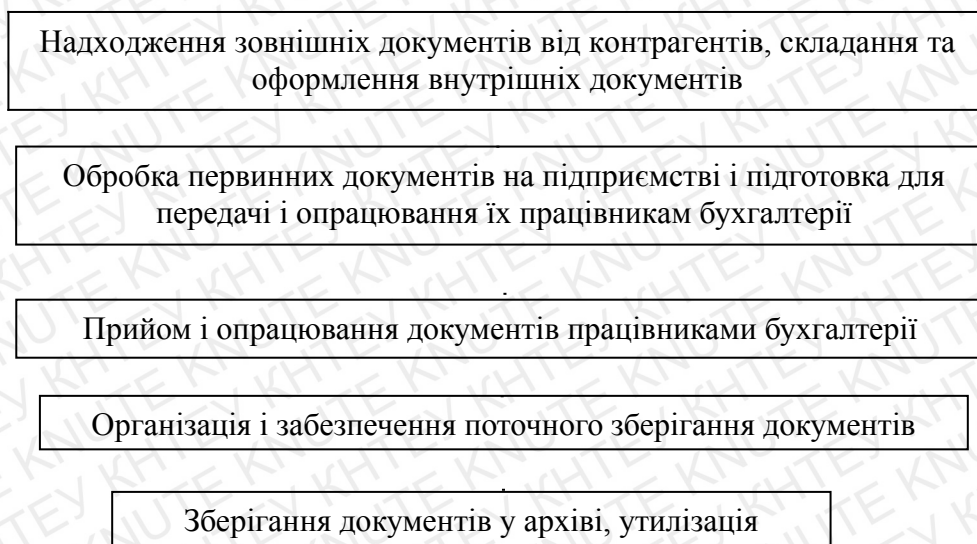


Рис. 1.5. Загальна схема організації документообігу на підприємстві ДП “УКРДІПРОДОР” (складено автором)

Документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

На підприємстві застосовується автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку за допомогою ЕОМ та програми 1С:Бухгалтерія 7.7.

На ДП “УКРДІПРОДОР” використовуються наступні види нематеріальних активів:

- типові комп'ютерні програми, які підприємство придбало для власного використання,
- комп'ютерна програма «Керування бізнесом: «Інталев», яку спеціалісти ТОВ «Інталев» зробили власне для ДП “УКРДІПРОДОР” і права, на яку належить виключно ДП “УКРДІПРОДОР”.

Таким чином, ДП “УКРДІПРОДОР” має нестійке фінансове становище. З одного боку, підприємство має достатньо високу частку власних коштів в загальній сумі джерел їх формування і досить високий рівень незалежності від зовнішнього фінансування, але з другого боку, цих коштів не вистачає для того, щоб забезпечити ними виробничі запаси і затрати підприємства. Причина збитковості підприємства в високій собівартості продукції, внаслідок чого продукція стає неконкурентоспроможною за ціною і обсяги реалізації зменшуються.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи обліку, контролю і аналізу витрат в системі управління підприємством, ми дійшли висновків:

1. Існує дуже багато суджень щодо визначення економічної категорії “витрати”. У вітчизняній економічній літературі трактування категорії витрати не є однозначним. В зв'язку з цим перед здійсненням виробничої діяльності будь-яке підприємство України повинно точно визначитись з сутністю поняття витрати, при цьому необхідно дотримуватися законодавчої бази країни, в тому числі, спеціалізованих нормативних актів, що регулюють визначення даної категорії.

2. Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництві, внаслідок чого зросте конкурентоздатність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств. В зв'язку з цим виникає потреба подальшого дослідження економічної категорії “витрати” їх класифікації, формування та обліку на підприємстві.

3. Результати аналізу показників доходності ДП “УКРДІПРОДОР” за 2016-2017 рр. свідчать про погане фінансово-економічне становища підприємства. У підприємства знижуються доходи від реалізації продукції та збільшується чистий збиток. Тривожним є факт збільшення собівартості продукції підприємства та той факт, що на підприємстві частка зареєстрованого (пайового) капіталу в валюті балансу дуже мала. У підприємства є проблеми із значною долею собівартості реалізованої продукції, великими внутрішніми витратами на збут, на адміністрацію, фінансовими витратами тощо.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат підприємства

Випуск продукції або надання послуг, які будуть реалізовані, а також одержання прибутку від цієї реалізації - головна мета виробничої діяльності підприємства. Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції.

Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво.

Облік витрат на підприємстві має дуже важливе значення, тому що відображає загальні витрати періоду за елементами витрат реалізованої продукції різних періодів в співставленні з доходами, розрахунки собівартості готової продукції за статтями витрат, витрати за центрами їхнього виникнення, за групами відповідальності, витрати допоміжних й обслуговуючих виробництв та ін. Облік витрат повинен давати інформацію одночасно для їх правдивого подання в фінансовому обліку і для управління витратами, собівартістю, ціноутворенням, плануванням об'ємів виробництва та інше в управлінському обліку.

Як вже зазначалося вище, витрати в системі управління підприємством пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних підрозділів та управлінням

ними. Витрати поділяються на постійні та змінні. З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування, облік таких витрат необхідно вести за статтями витрат.

Загальну схему обліку витрат в системі управління ДП “УКРДІПРОДОР” наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Загальна схема обліку витрат в ДП “УКРДІПРОДОР”

(складено автором за [55])

В кінці місяця витрати розподіляються за кожним підрозділом окремо між придатною продукцією і виправним браком, між товарною продукцією і

незавершеним виробництвом, а також між виробами або групами виробів (Додаток Д).

Витрати підприємства, як зазначалося вище, поділяються на змінні та постійні. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” перелік і склад змінних і постійних витрат встановлюється підприємством, що зазначається в Наказі про облікову політику.

До *змінних* витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва.

Такі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи обладнання, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Іншими словами, змінні витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва (за дебетом рахунку 23 “Виробництво”) щомісяця у повному обсязі.

До *постійних* витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Постійні витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Серед них - амортизація, орендна плата за основні засоби, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання цехів (ділянок), опалення, освітлення цехів, дільниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо.

Постійні витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу виробництва, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно та зазначається в Наказі про облікову політику підприємства (Додаток Д).

Такий підхід до формування собівартості наданих послуг повністю враховує специфіку їх формування.

База розподілу - це показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Оскільки фактична потужність за звітний період може відрізнятись від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення, то для встановлення величини постійних загальновиробничих витрат, які підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості, необхідно запланований на одиницю бази розподілу норматив постійних витрат помножити на фактично досягнутий обсяг діяльності.

Усі розподілені витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних витрат підприємства не може перевищувати їх фактичної величини.

Таким чином, розподіл витрат ДП “УКРДІПРОДОР” проводиться у наступній послідовності:

- *перший етап* - розподіл всіх витрат підприємства на постійні та змінні;
- *другий етап* - вибір бази розподілу. Кожному підприємству слід вибрати за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на зміну величини витрат підприємства. Вибір невідповідної характеристики буде означати, що суми витрат, які відносяться на окремі вироби (роботи, послуги), неточно відобразять фактично понесені витрати.

При виборі бази розподілу необхідно звернути увагу на те, щоб між зміною витрат підприємства і зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність.

Враховуючи особливості відповідних виробництв застосовуються, як правило, наступні бази розподілу витрат підприємства:

- вартість прямих витрат матеріалів - якщо витрати підприємства прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими здійснюють певні технологічні операції;

- прямі витрати на оплату праці - якщо витрати підприємства прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці, використовується тільки на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва;

- години роботи - якщо немає значної різниці між величиною заробітної плати робітників;

- витрати з переробки (хімічна, нафтопереробна промисловість); кількість (маса) виготовленої продукції (металургія, виробництво будівельних матеріалів, гірничовидобувна промисловість);

- машино-години - якщо наявні значні капітальні вкладення і витрати підприємства тісно пов'язані з використанням обладнання та техніки (наприклад, значна вартість електроенергії для обладнання або вартість обслуговування обладнання тощо).

• *третій етап* - визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях виміру обраної бази. Щоб розрахувати нормальну потужність, необхідно врахувати не тільки технічний потенціал обладнання, але й змінний режим роботи, тенденції попиту на продукцію тощо;

• *четвертий етап* - обчислення суми постійних і змінних витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності;

• *п'ятий етап* – розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримують планові нормативи змінних і постійних накладних витрат у розрахунку на одиницю бази розподілу (на кожну відпрацьовану машино-годину, на кожну гривню основної заробітної плати, виробничого персоналу, на одиницю випущеної продукції тощо).

Витрати, які знаходяться у межах нормативів, вважаються розподіленими та списуються в Дебет рахунку 23 “Виробництво”. Інші витрати є нерозподіленими та відносяться у Дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

Наприклад, здійснимо розподіл витрат підприємства на ДП “УКРДІПРОДОР” на підставі наступних даних:

- база розподілу за нормальної потужності - 12000 маш. год.
- ЗВВ за нормальної потужності - 50400 грн., в т.ч. змінні – 36000 грн.; постійні - 14400 грн.
- фактичні загальновиробничі витрати в лютому 2018 р. - 44200 грн., в березні 2018 р. - 47000 грн.;
- база розподілу за фактичної потужності в лютому 2018 р. – 10000 маш. год., в березні 2018 р. - 13000 маш. год.

Так як у лютому 2018 р. не була досягнута нормальна виробнича потужність (10000 машино-годин замість “нормальних” 12000 машино-годин), фактичні постійні накладні витрати перевищили норму на 2200 грн., відповідно вони відносяться на собівартість реалізації в кореспонденції рахунків: Дебет 90 “Собівартість реалізації” Кредит “Загальновиробничі витрати” 2200 грн. Змінні витрати підприємства та розподілені постійні витрати на суму 42000 грн. списуються в кореспонденції рахунків Дебет 23 “Виробництво” Кредит “Загальновиробничі витрати”.

У березні обсяг виробництва більший за нормальну потужність, тому всі постійні витрати знаходяться в межах встановлених норм, отже, всі витрати відносяться у Дебет 23 “Виробництво”.

Таким чином, при розподілі постійних витрат можуть виникати наступні ситуації, якщо фактичний обсяг виробництва:

- менший за нормальну потужність, то до виробничої собівартості включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто до собівартості включається лише частина постійних загальновиробничих витрат: Дебет 23 “Виробництво”, Кредит 91 “Загальновиробничі витрати”. Частина постійних загальновиробничих витрат, що залишилася, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення: Дебет 90 “Собівартість реалізації”, Кредит 91 “Загальновиробничі витрати”;

- дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається до виробничої собівартості продукції: Дебет 23 “Виробництво”, Кредит 91 “Загальновиробничі витрати”;

- більше нормальної потужності, то нерозподілених витрат немає: Дебет 23 “Виробництво”, Кредит 91 “Загальновиробничі витрати”. При цьому слід пам’ятати, що відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат ДП “УКРДІПРОДОР” є накладна, рахунок, ВКО, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого в ДП “УКРДІПРОДОР”. Узагальнення інформації про витрати діяльності відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги.

Стосовно фінансової звітності, то витрати діяльності відображаються у “Звіт про фінансові результати” (форма № 2) та у додатку до Приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (форма № 6). Власне, інформація щодо вказаних об’єктів обліку, яка може знайти своє відображення у звітності за сегментами, уможливить краще зрозуміти показники роботи ДП “УКРДІПРОДОР” у попередніх періодах користувачам фінансових звітів, точніше оцінити її можливі ризики і вигоди різних видів діяльності, а звідси – допомогти прийняти більш обґрунтовані рішення відносно підприємства в цілому та його окремих підрозділів. Оскільки українські підприємства часто здійснюють декілька видів діяльності, внески яких у формування остаточного фінансового результату суб’єкта господарювання неоднакові, то доцільно уточнити звітність за сегментами інформацією про витрати різних видів діяльності.

2.2. Методика фінансового обліку витрат підприємства

ДП “УКРДІПРОДОР”» встановлює порядок організації бухгалтерського обліку, в якому визначається:

- перелік посадових осіб, які ведуть облік та які мають право підписувати первинні документи на здійснення господарських операцій;
- графік документообігу, який повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів та виконавців, через яких проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі;
- як ведеться облік за допомогою яких рахунків, субрахунків документів, форм обліку, які реєстри обліку використовуються, яка техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації);
- в які терміни та яким чином здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації;
- інші особливості організації роботи та ведення бухгалтерського обліку.

Особливості організації роботи в ДП “УКРДІПРОДОР”, порядок формування доходів і витрат викликають необхідність застосування єдиної облікової політики на підприємствах основної діяльності підприємства.

Обліковий процес організується за видами, типами, формами діяльності тощо. Організація первинного обліку загальновиробничих витрат залежить від виду діяльності. Проте загальноприйняті принципи обліку витрат лежать в основі організації обліку будь-якої галузі. Таким чином, для впорядкування обліку загальновиробничих витрат в ДП “УКРДІПРОДОР” важливо організувати системне надходження первинних носіїв інформації про господарські операції, що стосуються загальновиробничих витрат. Адже така ділянка обліку, як облік витрат, особлива тим, що первинні документи про витрати «надходять з інших ділянок», тому бухгалтер з обліку витрат практично збирає необхідну інформацію, систематизує її на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати» і проводить калькуляцію собівартості. Перелік первинних носіїв інформації про витрати та їх безпосередніх виконавців наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Перелік форм первинних документів з обліку загальновиробничих витрат ДП
“УКРДІПРОДОР”

№ з/п	Назва документа	Номер форми типової або згідно з розробками підприємства	Формат документа	Призначення документа
1	2	3	4	5
1	Акт на списання основних засобів	ОЗ-3	А-4	Для списання основних засобів з балансу підприємства
2	Акт приймання здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2	А-4	Відображення витрат на ремонт основних засобів
3	Накладна-вимога на відпуск матеріалів	М-11	А-5	Для списання матеріалів на виготовлення готової продукції
4	Подорожній лист вантажного автомобіля	№2	А-4	Для списання паливно-мастильних матеріалів та нарахування заробітної плати водіям
5	Подорожній лист легкового автомобіля	№3	А-5	Для списання паливно-мастильних матеріалів та нарахування заробітної плати водіям
6	Вимога на видачу спецодягу	ФМУ №27	А-5	Для списання спецодягу
7	Акт виконаних будівельних робіт	КБ-2в	А-4	Для розрахунку вартості будівельних робіт та зарахування на витрати підприємства.

Джерело: складено автором на основі [60]

Первинні носії інформації про факт здійснення витрат зберігаються (підшиваються) у відповідних реєстрах на різних ділянках обліку.

Завданням бухгалтера з обліку витрат є збір усієї інформації, тому тут дуже важливою є регламентація термінів передачі інформації про суми витрат.

Заропонований робочий план витрат представлений в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Робочий план рахунків витрат

Рахунки першого порядку (синтетичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)
8 клас. Витрати за елементами	
80 Матеріальні витрати	801 Витрати сировини й матеріалів
	802 Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів
	803 Витрати палива, енергії
	804 Витрати тари, тарних матеріалів
	805 Витрати будівельних матеріалів
	806 Витрати запасних частин
	807 Витрати матеріалів с/г призначення
	808 Витрати продукції
	809 Інші матеріальні витрати
81 Витрати на оплату праці	811 Виплати за окладами, тарифами
	812 Премії та заохочення
	813 Компенсаційні виплати
	814 Оплата відпусток
	815 Оплата іншого невідпрацьованого часу
	816 Інші витрати на оплату праці
82 Відрахування на соціальні заходи	821 Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
83 Амортизація	831 Амортизація основних засобів
	832 Амортизація інших необоротних матеріальних активів
	833 Амортизація нематеріальних активів
84 Інші операційні витрати	За видами витрат
85 Інші затрати	За видами витрат

Джерело: складено автором на основі [70]

Бухгалтерський облік витрат операційної діяльності ведеться із застосуванням рахунків класу 8. Для цього використовуються рахунки 80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні витрати", 85 "Інші затрати".

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" призначений для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період.

Суми визнаних матеріальних витрат, а саме витрати на сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати; паливо і енергію, тару і тарні матеріали; товари відображається по дебету, а списання на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" матеріальних витрат, що відносяться до адміністративних витрат і витрат на збут, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9 - по кредиту цього рахунку.

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначений для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.

Сума визнаних витрат на оплату праці, а саме витрати на виплати за окладами і тарифами; премії та заохочення; компенсаційні виплати; оплата відпусток; оплата іншого невідпрацьованого часу відображається по дебету, а списання на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" витрат на оплату праці, що відносяться до адміністративних витрат та витрат на збут, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9, - по кредиту цього рахунку.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" призначений для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи.

Належна сума відрахувань на соціальні заходи, а саме відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхування на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування; відрахування на інші соціальні заходи відображається по дебету, а списання на рахунки класу 9 "Витрати діяльності" витрат та відрахувань на соціальні заходи, що відносяться до адміністративних витрат та витрат на збут, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9, - по кредиту цього рахунку.

Рахунок 83 "Амортизація" призначений для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів.

По дебету рахунку 83 відображається сума, нарахованих амортизаційних відрахувань, а списання на рахунки класу 9 "Витрати діяльності", або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9, - по кредиту цього рахунку.

Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначений для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8.

По дебету рахунку 84 відображається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, суми податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на

прибуток, втрат від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, суми фінансових санкцій тощо, а списання на рахунки класу 9 "Витрати діяльності", витрат, що належать до адміністративних витрат і витрат на збут, або на рахунок 79 "Фінансові результати, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9, - по кредиту цього рахунку.

Рахунок 85 "Інші затрати" призначений для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, витрат від надзвичайних подій, а також про суму податку на прибуток.

По дебету рахунку 85 відображається сума визнаних витрат, а списання на рахунок 79 "Фінансові результати" - по кредиту цього рахунку.

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку витрат за елементами підприємства наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку витрат за елементами підприємства
ДП "УКРДІПРОДОР"

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено вартість виробничих запасів, МШП, використаних (переданих для використання) у звітному періоді в операційній діяльності підприємства	80	20,22	800,00
2	Відображено вартість послуг з постачання електроенергії	803	631	280,00
3	Відображено вартість продукції, використаних для власних виробничо-господарських потреб у межах операційної діяльності підприємства	808	28	300,00
4	Відображено суму нарахованої у звітному періоді: - основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві	811	661	150,00
5	- премій	812	661	120,00
6	- компенсаційних виплат персоналу, зокрема у зв'язку із індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством	813	661	80,00
7	- відпускних (якщо підприємство не формує резерву для забезпечення майбутніх виплат відпускних або, якщо сума	814	661	70,00

1	2	3	4	5
8	нарахованих у звітному періоді відпускних перевищує суму сформованого резерву) - виплат персоналу підприємства за невідпрацьований час, якщо такі виплати передбачено законодавством	815	661	70,00
9	- матеріальної допомоги	816	661	50,00
10	Нараховано суму відрахувань на формування резерву для забезпечення майбутніх виплат відпускних (якщо підприємство прийняло рішення про створення такого резерву)	814	471	320,0 0
11	Нараховано суму збору на: - обов'язкове державне пенсійне страхування	821	651, 471	280,0 0
12	- обов'язкове державне соціальне страхування	822	652, 471	220,0 0
13	- обов'язкове страхування	823	653,47 1	180,0 0
14	Відображено суму амортизації, нараховану у звітному періоді на вартість: - основних засобів - інших необоротних матеріальних активів - нематеріальних активів	831 832 833	131 132 133	150,0 0 0
15	Відображено собівартість реалізованих у звітному періоді виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів	84	20,22	110,0 0
16	Відображено суму, яку спрямовано в звітному періоді на формування резерву сумнівних боргів	84	38	140,0 0
17	Відображено суму втрат від курсових різниць	84	68	130,0 0
18	Відображено у складі інших витрат: - перераховані (сплачені) відсотки за кредит - перераховані відсотки за фінансовим лізингом - втрати від знецінення запасів - суму	85	31 685 20 641	158,0 0
18	Відображено у складі інших витрат: - перераховані (сплачені) відсотки за кредит - перераховані відсотки за фінансовим лізингом - втрати від знецінення запасів - суму нарахованого податку на прибуток	85	31 685 20 641	190,0 0
19	Списано залишкову вартість реалізованих або ліквідованих (у тому числі у зв'язку із надзвичайними подіями) об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів	85	10,11, 12	150,0 0
20	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією наслідків надзвичайних подій, або з попередженням надзвичайних подій	85	20, 22, 13,66, 65,63	140,0 0
21	Списано суми витрат за елементами: - адміністративних витрат; - витрат на збут; - інших витрат операційної діяльності	79	80,81, 82, 83, 84	90,00
22	Списано суми інших витрат	79	85	150,0 0

Джерело: складено автором самостійно

Підприємство зобов'язано забезпечити наявність блюд, напоїв, виробів, вказаних в меню, прейскуранті, асортиментному переліку, протягом всього робочого дня або періоду, визначеного для їхньої реалізації (сніданок, обід, вечеря). Види платних і безкоштовних послуг, порядок розрахунків із споживачами і методи обслуговування (самообслуговування, обслуговування офіціантами, комбінований метод) визначаються господарюючим суб'єктом виходячи з вимог до даного класу і типу підприємства.

При всіх методах обслуговування здійснюється попередня сервіровка столів по спрощеній або повній формі - залежно від типу і класу підприємства.

З цією метою зручними є календарні графіки передачі інформації про склад витрат бухгалтерові, який веде цю ділянку. Приклад такого графіку наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Графік надходження до бухгалтерії первинних документів з обліку виробничих та загальновиробничих витрат ДП “УКРДІПРОДОР”

№ з/п	Назва документа	Хто подає документ	Термін подання	Порядок подання	Кому подається документ	Термін перевірки документа
1	2	3	4	5	6	7
1	Акт на списання основних засобів	Матеріально-відповідальна особа	На протязі звітного місяця	Окремо	Бухгалтеру з обліку основних засобів	На протязі звітного місяця
2	Рахунок на оплату	Економіст відділу МТЗ	На протязі звітного місяця	Окремо	Бухгалтер з обліку розрахунків	На протязі звітного місяця
3	Калькуляція	Економіст планового відділу	На протязі звітного місяця	Окремо	Бухгалтер з обліку основних засобів	На протязі звітного місяця
4	Акт виконаних робіт	Постачальник послуг	У разі необхідності	Окремо	Бухгалтер з обліку основних засобів	На протязі звітного місяця
5	Вимога на списання	Комірник	Наприкінці кожної декади	За звітом	Бухгалтеру з обліку запасів та витрат	На протязі звітного місяця
6	Картка складського обліку	Комірник	Останній день місяця	За реєстром	Бухгалтеру з обліку запасів та витрат	На протязі звітного місяця
7	Авансовий	Економіст	На протязі	За звітом	Бухгалтер з	На протязі

	звіт		звітнього місяця		обліку розрахунків	звітнього місяця
--	------	--	---------------------	--	-----------------------	---------------------

Джерело: складено автором самостійно

Такий графік забезпечить систематичне надходження інформації про загальновиробничі витрати і сприятиме чіткій організації обліку та калькулювання витрат.

Організовуючи синтетичний та аналітичний облік загальновиробничих витрат слід врахувати специфіку та галузь діяльності підприємства. На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», де ведеться облік витрат на організацію виробництва та управління галузями, цехами, відділеннями та підрозділами основного виробництва, а також витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією машин та обладнання.

Загальновиробничі витрати в кінці місяця списуються на рахунок 23 «Виробництво» за видами витрат і включаються до собівартості будівельної продукції. Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів вважаються розподіленими і списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво». Інші витрати є нерозподіленими і списуються в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Незважаючи на такі особливості, схема обліку витрат є загальною для всіх видів виробництв і діяльності.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображають і накопичують протягом року витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Витрати на управління та обслуговування підприємства (загальногосподарські витрати), на відміну від попереднього порядку, не розподіляються між реалізованою та нереалізованою продукцією, а списуються щомісяця або в кінці року на фінансові результати основної діяльності в загальній сумі наростаючим підсумком з початку року з кредиту рахунку 92 на дебет субрахунку 791 «Результати основної діяльності».

Отже, за дебетом рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати» у розрізі відповідних статей нагромаджуються

витрати. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №16 «Витрати» передбачено групування витрат за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати (до складу цих витрат включається вартість списаних сировини та матеріалів, палива та енергії, запасних частин, будівельних матеріалів тощо);
- витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами та тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток а інший відпрацьований час);
- відрахування на соціальні заходи (відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на пенсійне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу, відрахування на інші соціальні заходи);
- амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів);
- інші операційні витрати (всі витрати, які не ввійшли до вищесказаних, а саме витрати на відрядження, послуги зв'язку, виплата матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо).

Таким чином, за дебетом рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» за наведеними статтями в розрізі відкритих аналітичних рахунків нагромаджуються витрати, що становлять фактичну собівартість продукту. Аналітичні рахунки у складі рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» відкривають за видами продукції, послуг, виконуваних робіт.

Отже, послідовність обліку витрат за цими рахунками така. На основі первинних документів з обліку оплати праці (табелів, облікових листів, путівок тощо); витрат матеріальних цінностей (накладних, актів на списання); інших витрат (розрахунку амортизації, картки розрахунку страхових платежів, рахунків на оплату за послуги тощо) відображають витрати за дебетом відповідних аналітичних рахунків у реєстрі аналітичного обліку (виробничому звіті, книзі обліку витрат, відомості).

Розглянемо склад загальновиробничих витрат у будівництві, які наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Склад загальновиробничих витрат у будівництві

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ	
Витрати на управління і обслуговування будівельного виробництва	Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та удосконалення технології
- на оплату праці і соціальне страхування працівників апарату управління окремих виробничих підрозділів та робітників, що здійснюють обслуговування такого апарату управління; - на службові відрядження вказаного апарату управління; амортизацію основних засобів та інших необоротних активів відповідного призначення; - утримання, експлуатацію і ремонт необоротних активів загальновиробничого призначення; - опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; - аварійно-рятувальне обслуговування об'єктів підземного будівництва; - транспортне обслуговування будівельного виробництва; - оплата послуг кредитно-фінансових установ та поштово-телеграфних послуг; - матеріально-технічне забезпечення апарату управління; - оплата послуг консультативного та інформаційного характеру.	- на геодезичні роботи; - упорядкування і утримання будівельних майданчиків; - перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на інше будівництво; - амортизація і поточний ремонт обладнання і пристосувань, що віднесені до основних засобів і не можуть бути включені до прямих витрат (бункерів для бетонів та розчинів, огорожувальної техніки небезпечних зон виконання робіт тощо); - будівництво, ремонт, утримання і переміщення нетитульних тимчасових споруд, приміщень санітарно-побутового призначення; - вартість малоцінного та швидкозношуваного виробничого інвентаря та інструментів; - витрати на підготовку об'єктів будівництва до здавання; - витрати некапітального характеру на удосконалення технології і організації; - забезпечення якості будівництва, винахідництво і раціоналізацію; - утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків і т. ін.;
- на обладнання і утримання огорож для машин та їх рухомих частин, люків, отворів; - забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям та засобами індивідуального захисту (у т. ч. м'якими засобами); - проведення спеціального навчання працівників, організацію лекцій, доповідей, семінарів з техніки безпеки; - вартість спеціального харчування відповідних категорій працівників, а також газованої солоної води; - витрати на проведення обов'язкового медичного огляду окремих категорій працюючих та ін.	- страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників; - охорона навколишнього середовища; - створення забезпечень для відшкодування майбутніх операційних витрат; - оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності працівників за рахунок підприємства; - витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку як власним, так і орендованим транспортом; - доплати і надбавки при виконанні робіт вахтовим методом; - компенсації працівникам за використання для нужд виробництва власного інструмента і транспорту; - витрати на підготовку і перепідготовку кадрів.

Джерело: складено автором на основі [70]

Основним регламентом, який визначає пересування комплексу документів по окремому об'єкту обліку є зведений графік документообігу. Тут визначають основні інстанції пересування документів від первинного оформлення факту господарської операції до передачі в поточний чи постійний архів.

Зведені графіки документообігу складено за різними типами, проте їх об'єднує єдиний підхід, що дає можливість зробити узагальнюючий висновок щодо значення та ролі графіків документообігу в плані організації технології облікового процесу.

Завдяки раціонально сформованим графікам документообігу документи рівномірно надходять до бухгалтерії, що дає змогу обліковим працівникам ритмічно їх опрацювати, як наслідок – своєчасно складання та аналіз звітності, уникнення поспішних висновків та помилок, виокремлення робочого часу на проведення аналізу та моніторингу, внутрішнього контролю та аудиту.

Облік загальновиробничих витрат здійснюється на основі зведених документів про витрати, в яких накопичуються дані із первинних документів по обліку витрачання виробничих запасів, нарахування заробітної плати, про рух основних засобів і інших необоротних активів, накладних, актів про виконані роботи і послуги, авансових звітів і інші.

До зведених документів по обліку витрат відносяться: відомість розподілу матеріалів, відомість розподілу заробітної плати, відомість нарахування амортизації основних засобів, відомість нарахування амортизації інших необоротних активів, листки-розшифровки по обліку грошових витрат.

Первинні носії інформації про факт здійснення витрат зберігаються (підшиваються) у відповідних реєстрах на різних ділянках обліку. Завданням бухгалтера з обліку витрат є збір усієї інформації, тому тут дуже важливою є регламентація термінів передачі інформації про суми витрат. З цією метою

зручними є календарні графіки передачі інформації про склад витрат бухгалтерові, який веде цю ділянку.

На рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, де ведеться облік витрат на організацію виробництва та управління галузями, цехами, відділеннями та підрозділами основного виробництва, а також витрат, пов’язаних з утримуванням та експлуатацією машин та обладнання.

Загальновиробничі витрати в кінці місяця списуються на рахунок 23 “Виробництво” за видами витрат і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів вважаються розподіленими і списуються в дебет рахунку 23 “Виробництво”. Інші витрати є нерозподіленими і списуються в дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

Незважаючи на такі особливості, схема обліку витрат є загальною для всіх видів виробництв і діяльності.

Отже, аналіз сучасного стану обліку загальновиробничих витрат виявив ряд недоліків: невідповідність класифікацій поданих нормативними документами, а також у працях науковців, виникають труднощі з поділом загальновиробничі витрати на постійні та змінні, неописана методика обрання бази розподілу, визначення нормальної потужності підприємства, у процесі обліку загальновиробничих витрат не дається своєчасної інформації в розрізі видів продукції, відхилення в процесі виробництва, інформації про використання потужностей, запізнення інформації зумовлює затримку в прийнятті рішень і знижує оперативність управлінських дій, відмова від деякої частини інформації у зв'язку з недосконалим програмним забезпеченням.

Усе це свідчить про наявність серйозних проблем, що мають місце як в теорії, так і в практиці обліку загальновиробничих витрат. Постає необхідність у відповідності облікової інформації вимогам оперативного управління підприємством при одночасному збереженні основних принципів складання бухгалтерської звітності.

Удосконалення обліку загальновиробничих повинно охоплювати як зміст, так і методику та технологію збору, реєстрації й обробки інформації. Цей процес можливий лише при умові повної ліквідації головних недоліків - недостатньої оперативності й аналітичності.

Невміння оцінити виробничу діяльність, виявити прорахунки та чинники, що зумовили погіршення результатів діяльності, призводить до неефективності управління і, як наслідок, до збитків.

Економічна сутність накладних витрат полягає в тому, що вони пов'язані з сукупним результатом виробництва, тобто зі всією масою продукції, виробленої за певний період. Витрати, які складають накладні витрати, за часом створення не завжди співпадають з процесом створення окремих частин підсумкової продукції. Накладні витрати є доповнюючими по відношенню до основних видів витрат на виробництво. Але вони є необхідними і являють собою виражену в грошовій формі частину загальновиробничої вартості продукції.

Сутність накладних витрат, їх склад і вага в витратах виробництва визначаються історичними умовами і соціальною структурою суспільства. Накладні витрати на підприємстві прийнято розділити на загальновиробничі і загальногосподарські. До загальновиробничих витрат відносяться витрати, пов'язані з управлінням і організацією роботи і обслуговування основних напрямків виробництва.

Групування витрат підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) за об'єктами витрат (об'єктами калькулювання) та за статтями витрат встановлюється підприємством з урахуванням особливостей організації та технології виробництва, вимог нормативних документів, потреб управлінського обліку та бухгалтерської звітності.

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат. За журнальної форми обліку регістром аналітичного обліку загальновиробничих витрат є Звіт про загальновиробничі

витрати № 5.7 с.-г., синтетичного обліку - журнал № 5В с.-г., Оборотно-сальдова відомість.

Аналітичний облік за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться згідно з Номенклатурою витрат за статтями та економічними елементами в розрізі двох субрахунків 911 «Загальновиробничі витрати з перевезень» та 912 «Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності».

В таблиці 2.6 наведена номенклатура (склад) статей загальновиробничих витрат.

Таблиця 2.6

Типова номенклатура (склад) статей загальновиробничих витрат

№ п/п	Стаття витрат	Зміст та характеристика витрат
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами та дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць.
2	Амортизація	Амортизація основних засобів загальногосподарського призначення (цехового, лінійного, дільничого). Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення (цехового, лінійного, дільничого).
3	Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
4	Витрати на удосконалення технології і організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій.
5	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування працівників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.
6	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища. Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів.
7	Інші витрати	Внутрішнє переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, недостача незавершеного виробництва, недостача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо.

Джерело: складено автором на основі [17]

Загальна сума загальновиробничих витрат (змінних і постійних), що віднесена на собівартість виробництва будівельної продукції, розподіляється між окремими об'єктами обліку. Розподіл витрат - це включення загальновиробничих витрат у собівартість продукції, якщо їх прямо на продукцію віднести неможливо. Метою розподілу витрат є їх віднесення на продукцію і визначення максимально точної собівартості продукції.

Враховуючи особливості відповідних виробництв застосовуються, як правило, наступні бази розподілу загальновиробничих витрат: сума прямих витрат на виробництво продукції (вартість прямих витрат матеріалів) - якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими здійснюють певні технологічні операції; сума заробітної плати робітників (прямі витрати на оплату праці), якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці і використовується тільки на підприємствах з однаковим рівнем механізації і автоматизації виробництва; обсяг відпрацьованого робітниками часу: люд.-години; машино-години; обсяг діяльності - кількість (маса) виготовленої продукції.

Розподіл потрібно здійснювати у такій послідовності: вибрати об'єкти, на які потрібно розподілити загальновиробничі витрати; по кожному об'єкту згрупувати витрати за статтями, елементами, кореспондуючими рахунками або іншими ознаками; вибрати базу для розподілу загальновиробничих витрат, яка встановлюється у кожному випадку окремо: розподілити загальновиробничі витрати.

Для раціонального обліку та розподілу загальновиробничих витрат підприємству необхідно звернути увагу на особливості галузі при встановленні переліку субрахунків до рах. 91, статей витрат, назв, переліку і складу загальновиробничих витрат, величини нормальної потужності, методики і періодичності розподілу загальновиробничих витрат та при виборі бази розподілу. Всі ці позиції повинні бути зафіксовані у наказі про облікову

політику підприємства. Вважаємо, що внесені пропозиції дадуть змогу більш точно і обґрунтовано обліковувати і розподіляти загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності та змінні, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

До виробничої собівартості послуг з перевезень відносяться змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

За способом включення до собівартості продукції загальновиробничі витрати - це непрямі витрати. А отже, на відміну від прямих витрат, зважаючи на те, що пов'язані вони з випуском декількох видів продукції або ж з різними видами діяльності підприємства, загальновиробничі витрати не можна прямо віднести безпосередньо до конкретного об'єкта витрат. Унаслідок цього до виробничої собівартості будівельної продукції загальновиробничі витрати потрапляють опосередковано - шляхом відповідного розподілу.

Отже, загальновиробничі витрати є сукупністю всіх непрямих витрат, пов'язаних з процесом виробництва, які не можна віднести безпосередньо (прямо) до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Отже, процедура розподілу загальновиробничих витрат складається в загальному випадку фактично з двох етапів. На першому етапі відбувається розділення загальновиробничих витрат на ті, що відносяться, і ті, що не мають відношення, до виробничої собівартості, на другому - по суті, і здійснюється процес розподілу між конкретними об'єктами витрат (якщо, звісно, їх у підприємства кілька).

При цьому важливою категорією процесу розподілу загальновиробничих витрат є центр відповідальності (центр виникнення витрат), тобто організаційна одиниця або область діяльності, де накопичується інформація про зазначені витрати. Здебільшого як центри відповідальності виступають структурні підрозділи підприємства, наприклад, такі, як цехи, на рівні яких, власне, збирається інформація про витрати та здійснюється подальший розподіл загальновиробничих витрат.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати списуються з кредиту рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в дебет рахунку 23 «Виробництво». Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат пропорційно сумі прямих витрат на оплату праці, з врахуванням фактичного обсягу виробництва.

Нерозподілені ж постійні загальновиробничі витрати безпосередньо списують не на виробничу собівартість будівельної продукції, а на собівартість реалізованої продукції. Інакше кажучи, постійні загальновиробничі повинні щомісячно розподілятися між рахунками 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації». Модель розподілу загальновиробничих витрат відображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Модель розподілу загальновиробничих витрат [26]

Особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиробничі витрати (як змінні, так і постійні) підлягають розподілу між об'єктами будівництва у повному обсязі виходячи з нормальної виробничої потужності і списуються на собівартість щомісячно записом:

Д-т субрах. 231 - К-т рах. 91

Особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що до їх складу не включають витрати на утримання незадіяних будівельних машин і механізмів та інших необоротних активів, не використаних при виконанні будівельного контракту. Такі витрати обліковують окремо і відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»). В таблиці 2.7 наведено кореспонденцію рахунки з обліку витрат будівельного виробництва.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат виробництва

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано заробітну плату та інші виплати працівникам	23	661	8500
2	Нараховано внески із соціального страхування (ЄСВ)	23	651	2600
3	Відображення вартості використаних будівельних матеріалів	23	201, 203 тощо	1800
4	Списання вартості загальновиробничих витрат	23, 903	91	1200
5	Визнання доходів: – на кошторисну вартість зданого об'єкта будівництва, ремонту – на суму ПДВ	36 703	703 641, 644	2200 370
6	Списання фактичної собівартості будівельної продукції	903	23	550
7	Списання собівартості зданого об'єкта будівництва на фінансові результати	791	903	600

Джерело: складено автором самостійно

Будівельні матеріали, конструкції, вироби, деталі, запасні частини надходять від постачальників, підзвітних осіб, які придбали матеріали за готівковим розрахунком, внаслідок списання основних засобів та інших

необоротних матеріальних активів, що стали непридатними, власного підсобного виробництва тощо.

Запаси, що надходять на підприємство, оформляють бухгалтерськими документами у такому порядку. Разом з відвантаженням продукції постачальник передає покупцю розрахункові та інші супровідні документи - накладні, товарно-транспортні та податкові накладні, квитанцію до залізничної накладної тощо, оформлення яких перевіряється бухгалтерією як з точки зору правильності їх оформлення, так і за суттю відображених у них операцій.

У результаті такої перевірки на розрахунковому або іншому супровідному документі роблять відмітку про повний або частковий акцепт (згода на оплату). Відображення господарських операцій з будівельними матеріалами (від придбання до використання). Будівництво ведеться господарським способом, який наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Кореспонденція операцій з будівельними матеріалами (від придбання до використання)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			Підстава для проведення
		Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	
1.	Отримано будівельні матеріали від постачальника	2051	631	10000	Накладна, видана постачальником
2.	Передано будівельні матеріали на майданчик	2052	2051	8000	Внутрішня накладна, видана матеріально відповідальній особі (виконробу)
3.	Списано будівельні матеріали на об'єкт будівництва	151	2052	7000	Акт виконаних робіт
4.	Будівельні матеріали в частині, що залишилася невикористаною, матеріально відповідальна особа повертає на склад	2051	2052	1000	Внутрішня накладна на передачу

Джерело: складено автором самостійно

Для альтернативи варто розглянути авторський варіант бухгалтерських проведення з відображення операцій руху будівельних матеріалів на балансі підприємства-забудовника за умови ведення БМР підрядним способом. Адже проведення Д-т 2052 К-т 2051, що має виконуватися за Інструкцією, все ж таки

не зовсім коректне, бо з цього запису не видно, що в такий спосіб відбувається передача матеріалів підрядчику. Його можна сплутати зі зміною відповідальності всередині підприємства, переведення будматеріалів з одного складу підприємства на інший.

При цьому для наочності розділимо рахунок 631 Розрахунки з постачальниками і підрядчиками на два рахунки третього порядку:

6311 - Розрахунки з постачальниками,

6312 - Розрахунки з підрядчиками.

До умови прикладу введемо вартість БМР на виконаний з цих матеріалів етап. Нехай обсяг виконаних робіт становить суму 25000 грн, включаючи вартість матеріалів забудовника (див. табл. 2.9).

Розглянемо обороти за рахунками 205 "Будівельні матеріали" і 6312 "Розрахунки з підрядчиком" (див. рис. 2.2).

Таблиця 2.9

Альтернативний приклад відображення господарських операцій з будівельними матеріалами (від придбання до використання)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			Підстава для проведення
		Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	
1.	Отримано будівельні матеріали від постачальника	205	6311	10000	Накладна, видана постачальником
2.	Передано будівельні матеріали підрядчику	6312	205	8000	Видаткова накладна, видана представнику підрядчика
3.	Підписано акт приймання виконаних робіт	151	6312	25000	Акт виконаних робіт
4.	Будівельні матеріали в частині, яка залишилася невикористаною, підрядчик повертає на склад підприємства	205	6312	1000	Прибуткова накладна на повернення
5.	Сплачено підрядчику за виконаний етап робіт	6312	311	18000	Платіжні документи

Джерело: складено автором самостійно

Д-т	205	К-т
(1) 10000	8000(2)	
(4) 1000		

Д-т	6312	К-т
(2) 8000	25000 (3)	
	1000 (4)	

Об: 11000	8000
Сальдо: 3000	

(5) 18000	
Об: 26000	26000
-	-

Рис. 2.2. Обороти за рахунками 205 "Будівельні матеріали" і 6312 "Розрахунки з підрядчиком" (складено автором)

Таким чином, розрахунки з підрядчиком чудово закриваються. А на рахунок капітального будівництва потрапляє кошторисна вартість цього етапу БМР, в якій вартість матеріалів замовника (7000 грн) врахована.

Обсяг незавершеного будівельного виробництва визначають як дебетове сальдо за субрахунком 231.

Фактичний обсяг таких робіт може визначатись:

- балансовим методом;
- щомісячним проведенням інвентаризації.

Якщо фактична сума бази розподілу менша планової, то виникає сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, яка включається до складу собівартості реалізованої продукції (списується в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»).

Нижче наведено розподіл загальновиробничих витрат ДП «УКРДІПРОДОР» за 2 місяці (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Розподіл загальновиробничих витрат ДП «УКРДІПРОДОР» за 2 місяці

№ п/п	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу	Включення загальновиробничих витрат до:	
				Витрат на виробництво продукції, робіт, послуг (рахунок 23 «Виробництво»), грн..	Собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг (рахунок 90 «Собівартість реалізації»), грн..
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу при нормальній потужності будівельних машин, машино-годин	10000	x	x	x
	Загальновиробничі витрати при нормальній потужності будівельних машин, грн.	70000			
	З них:				
2	Змінні	50000		x	x

3	(ряд.2 гр.3 : ряд.1 гр.3 = ряд.3 гр.4)		5		
4	Постійні	20000		x	x
5	(ряд.4 гр.3 : ряд.1 гр.3 = ряд.5 гр.4)		2		

Продовження табл. 2.10

1	2	3	4	5	6
	База розподілу при фактичній потужності, машино-годин:				
6	1-й місяць	8000	x	x	x
7	2-й місяць	10500	x	x	x
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.:				
8	1-й місяць	60000			
	З них:				
9	Змінні	40000	x	40000	x
10	Постійні – всього (ряд.8 гр.3 – ряд.9 гр.3)	20000	x	x	x
10.1	Постійні розподілені (ряд.6 гр.3 * ряд.5 гр.4)	16000	x	16000	x
10.2	Постійні нерозподілені (ряд.10 гр.3 – ряд.10.1 гр.3)	4000	x	x	4000
11	2-й місяць	725000			
	З них:				
12	Змінні	525000	x	525000	x
13	Постійні – всього (ряд.11 гр.3 – ряд.12 гр.3)	20000	x	x	x
13.1	Постійні розподілені, але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	20000	x	20000	x
13.2	Постійні нерозподілені (ряд.13 гр.3 – ряд.13.1 гр.3)	0	x	x	0

Джерело: складено автором самостійно

Розподіляються загальновиробничі витрати між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу, встановленої будівельною організацією самостійно з урахуванням специфіки робіт, що виконуються. Базою розподілу таких витрат можуть бути: сума всіх прямих витрат на виконання БМР; сума прямих витрат на оплату праці; нормативні або фактичні витрати праці на виконання БМР (в людино-годинах) та ін.

За даними таблиці можна зробити висновок, що внаслідок того, що перший місяць не була досягнута нормальна виробнича потужність (8000 машино-годин замість «нормальних» 10000), фактичні постійні накладні витрати перевищили норму, що дорівнює 16000 грн. (2 грн./ маш.-год. * 800

маш.-год.). Тому залишок постійних накладних витрат в сумі 4000 грн. (20000 грн. – 16000 грн.) відноситься на собівартість реалізації, тобто в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації». У другому періоді обсяг виробництва більший за нормальну потужність, тому всі постійні витрати знаходяться в межах встановлених норм, отже всі вони відносяться в дебет рахунку 23 «Виробництво».

При розподілі постійних загальновиробничих витрат можуть виникати такі три ситуації:

1. Якщо фактичний обсяг виробництва менший за нормальну потужність, то у виробничі собівартість включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто в собівартість включається лише частина постійних непрямих витрат: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загальновиробничі витрати». Частина постійних непрямих витрат, що залишається, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення: Дт 90 «Собівартість реалізації» Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

2. Якщо фактичний обсяг виробництва дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається у виробничу собівартість продукції: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

3. Якщо фактичний обсяг виробництва більше нормальної потужності, то нерозподілених витрат немає: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загальновиробничі витрати». При цьому слід пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Отже, розподілу фактично підлягають саме постійні загальновиробничі витрати.

Приклад формування витрат на виробництво по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» наведено на рис. 2.3.

Для визначення суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат підприємству необхідно:

1. обрати базу для розподілу загальновиробничих витрат;
2. встановити очікуваний середній обсяг діяльності за звичайних умов господарювання, який приймають на декілька років;
3. встановити загальну планову величину загальновиробничих витрат, у тому числі з розбиттям на змінні та постійні;
4. визначити норматив змінних та постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу;
5. визначити загальну суму постійних загальновиробничих витрат шляхом вирахування із суми загальновиробничих витрат, котра фактично склалася у звітному періоді в цілому по підприємству, їх змінної величини;
6. порівняти фактичну величину постійних загальновиробничих витрат з нормативом і у разі перевищення здійснити їх розподіл.

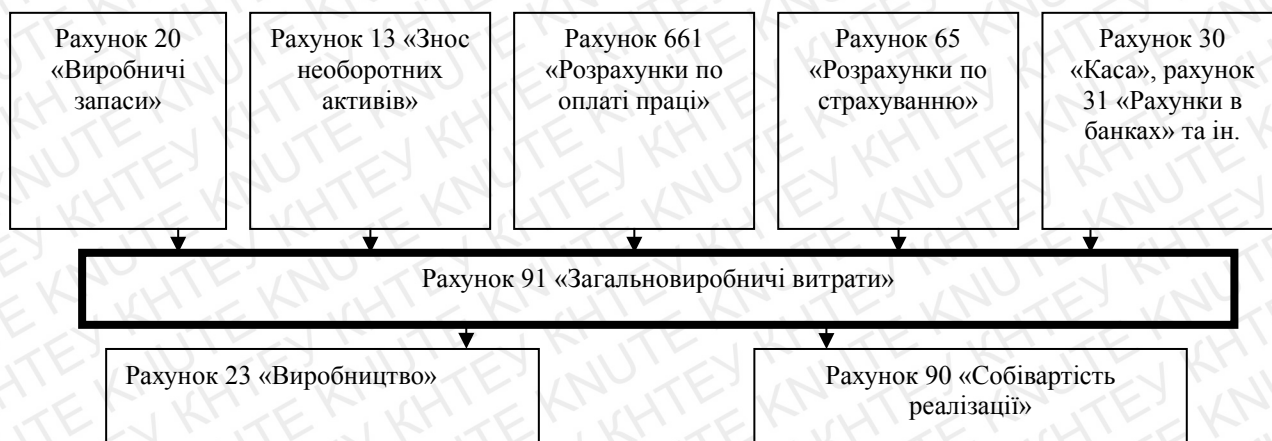


Рис. 2.3. Формування витрат на виробництво по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [70]

У реєстрах бухгалтерського обліку формування загальновиробничих витрат відображається бухгалтерськими проведеннями, які наведено в додатку Д.

Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне

списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Підсумовуючи вищенаведене, слід зазначити, що для якості носіїв разової інформації у системі бухгалтерського обліку ДП “УКРДІПРОДОР” переважно використовуються “звичайні” документи. Незважаючи на прогрес у системі автоматизації обліку, обійтись без первинних документів на найближчу перспективу неможливо, тому їх удосконалення є досить актуальним. Для цього за допомогою існуючих засобів необхідно здійснювати уніфікацію і типізацію форм; застосовувати спосіб одноразового запису; зменшувати кількість екземплярів; проводити заготовлення бланків документів за допомогою ПЕОМ; здійснювати випуск документів за допомогою комп’ютера.

Аналіз трансакційних витрат протягом певного періоду дасть змогу виявити резерви зниження витрат на укладення договору про спільну діяльність і запобігти завищенню відповідних витрат недобросовісних співробітників, які прагнуть задовольнити власні інтереси, а не інтереси власників.

Як відомо, облік у сфері будівництва провадиться у межах кожного окремого будівельного контракту (договору підряду). До витрат за договором підряду вносять тільки витрати за період від дати укладання договору до дати його завершення. Виняток передбачено лише для витрат, яких підрядник зазнав при укладенні договору підряду за умови, що є ймовірність достовірної оцінки витрат та підписання договору. При цьому роз’яснення чи визначення поняття «витрати при укладенні договору» не подають ані П(С)БО 18 [80], ані Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [54].

Наші дослідження показують, що витрати за конкретним договором про спільну діяльність без створення юридичної особи в будівництві повинні містити:

- 1) витрати на організаційні заходи, спрямовані на забезпечення зміни цільового призначення земельної ділянки, проектування, узгодження проекту,

одержання дозволів на будівництво об'єкта містобудування та виконання будівельних робіт, інші заходи, необхідні для будівництва;

2) витрати на проектування і технічну допомогу;

3) спорудження будівлі, зокрема:

– витрати на робочу силу (найманих працівників, які залучені до спільної діяльності) на будівельному майданчику, при цьому вносять витрати на здійснення нагляду за виконанням робіт;

– витрати на матеріали, які використовують у будівництві;

– амортизацію механізмів та обладнання, що використовують під час реалізації спільного проекту;

– витрати на оренду механізмів та обладнання;

– витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з будівельним контрактом;

– попередньо оцінені витрати на внесення виправлень і гарантійну роботу;

– претензії з боку третіх осіб;

4) введення будівлі в експлуатацію;

5) влаштування інженерних мереж та під'єднання їх до інженерних мереж міста;

6) рекламну кампанію і забезпечення продажів (якщо спільною метою учасників спільної діяльності є будівництво та продаж будівлі);

7) пайову участь у розвитку інфраструктури міста;

8) розрахунки з міськими службами при введенні в експлуатацію;

9) витрати на під'єднання до інженерних мереж, у т. ч.: каналізації, мережі водопостачання, теплопостачання та електропостачання, а також витрати на перевлаштування цих мереж, пов'язане з під'єднанням;

10) виконання технічних умов на об'єкті;

11) інші витрати за згодою учасників.

Проведений нами аналіз Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств та організацій свідчить, що методологічні засади формування інформації про трансакційні витрати ще не сформовані.

Незважаючи на те, що з 10.01.2012 р. у чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [36] нема субрахунків, а рахунки другого порядку до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, та погоджуючись з думками окремих учених, що трансакційні витрати потрібно обліковувати за рахунками класу 9 «Витрати діяльності» (крім рахунку 90 «Собівартість реалізації»), доцільно з метою визначення ефективності трансакційних витрат у межах спільної діяльності без створення юридичної особи вести облік цих витрат на рахунках операційної діяльності.

Тому, враховуючи внутрішні потреби управління, контролю, аналізу й звітності учасників спільної діяльності та необхідність вирішення проблеми формування достовірної інформації щодо трансакційних витрат, пропонуємо вдосконалити аналітичний облік спільної діяльності шляхом упровадження в робочий план рахунків певних змін, а саме: до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрити субрахунок третього порядку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи».

Відповідно до субрахунка 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» відкрити дев'ять субрахунків четвертого рівня залежно від потреб управління відповідно до умов договору щодо спільного проекту (рис. 2.4).

Така деталізація субрахунка 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» (рис. 2.4) дасть змогу детально аналізувати трансакційні витрати від спільної діяльності без створення юридичної основи.

Також рекомендуємо учасникам спільного будівництва, які реалізують не один, а кілька спільних проектів за окремими договорами (угодами), групувати та відображати такі витрати на рахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» з кодом аналітичного рахунку за кожним договором.

Зокрема позначати номер угоди аналітичного рахунку за кожним договором, римською цифрою: 94916-I «Контроль виконання спільного проекту» (за договором № 1), 94918-II «Коректування субоптимальних договірних умов» (за договором № 2) тощо.

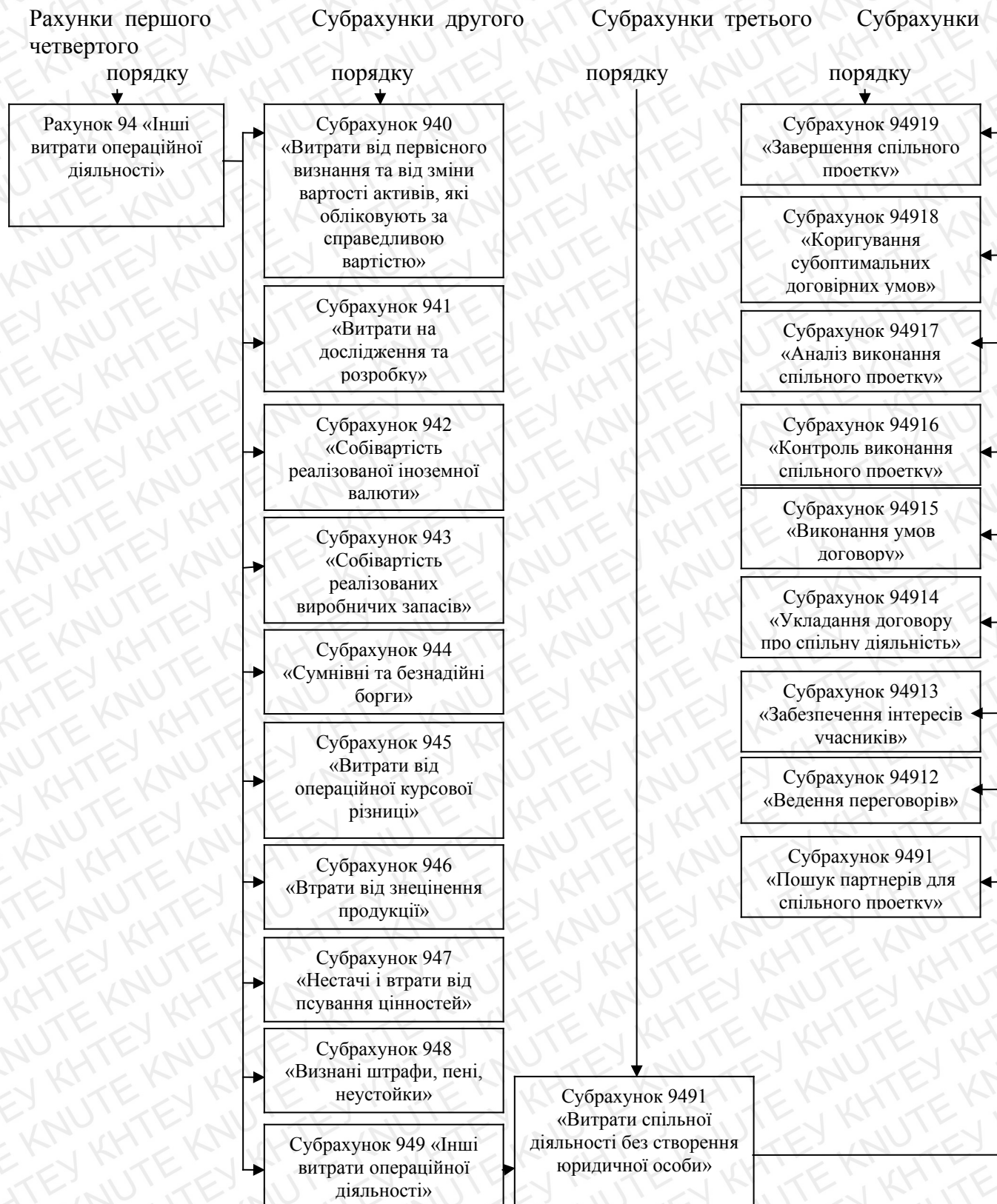


Рис. 2.4. Побудова робочого плану рахунків для відображення інформації про трансакційні витрати [13]

Отже, запропоновані зміни при відображенні трансакційних витрат від спільної діяльності дають змогу оптимізувати механізм формування, групування, відображення, узагальнення, аналізу і контролю даних про витрати спільної діяльності без створення юридичної особи

Для вдосконалення методики обліку трансакційних витрат інвестиційної та операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю, ці витрати необхідно відображати з урахуванням виду спільної діяльності (зі створенням чи без створення юридичної особи) та умовами договору.

Зокрема трансакційні витрати операційної діяльності, що пов'язані зі спільною діяльністю без створення юридичної особи, рекомендовано відображати на субрахунку 9491 «Витрати спільної діяльності без створення юридичної особи» синтетичного рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»; для трансакційних витрат інвестиційної діяльності, що пов'язані із втратами від участі в спільній діяльності зі створенням юридичної особи та інших витрат, не пов'язаних з операційною діяльністю, – застосовувати синтетичний рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» та відповідний субрахунок 962 «Втрати від спільної діяльності», а також синтетичний рахунок 97 «Інші витрати» [13, с. 11].

Запропоновані нами рекомендації унаочнює рис. 2.5.

Методика відображення трансакційних витрат спільної діяльності інвестиційної та операційної діяльності не відрізняється від чинної. Трансакційні витрати учасників спільної діяльності розпочинаються з моменту пошуку потенційного партнера спільного проекту, ведення переговорів, реєстрації договору, ліцензування діяльності, забезпечення інтересів учасників, права користування ресурсами тощо. При цьому у фінансовому обліку будуть відображені лише ті трансакційні витрати, реалізацію яких підтверджують первинні документи.

До трансакційних витрат також можна віднести: витрати на сплату додаткових послуг з боку державних інститутів, органів місцевого самоврядування, податкових органів тощо. А це є виявом корупційних дій і тиску на вітчизняного підприємця, які узаконені на державному рівні, оскільки суб'єкт господарювання вимушений оплачувати різноманітні послуги державних інститутів, щоб отримати право на власну господарську діяльність.

Згідно з п. 12 П(С)БО 18 витрати за будівельним контрактом включають: витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту; загальновиробничі витрати.

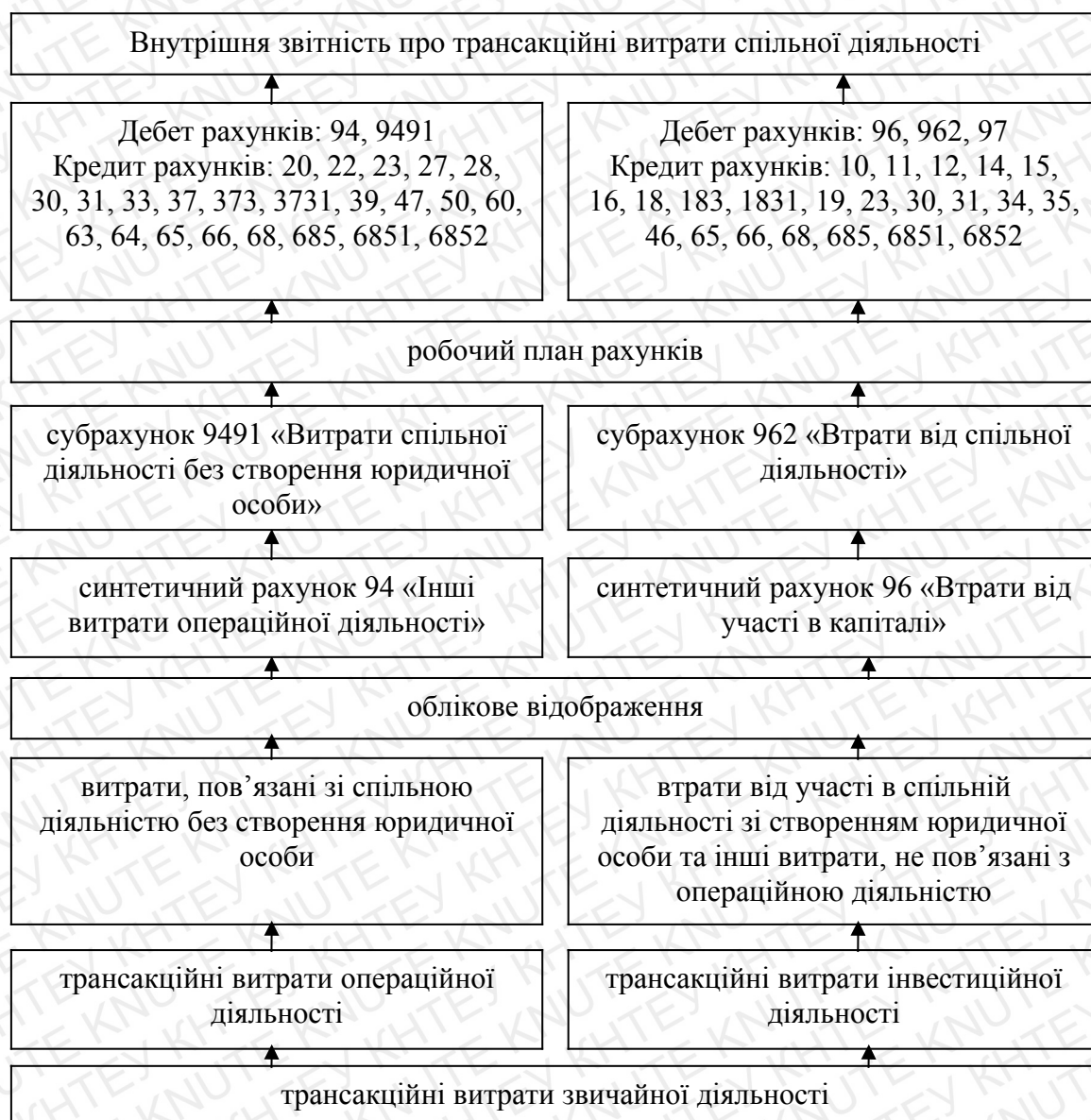


Рис. 2.5. Облікове відображення трансакційних витрат від спільної діяльності [17]

Згідно з п. 15 П(С)БО 18, до складу витрат за будівельними контрактами не включаються, а відносяться до складу витрат того звітного періоду, в котрому вони були здійснені наступні витрати: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, що не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо: ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту та окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника [80].

В тих випадках коли вказані витрати включаються у собівартість БМР, такі витрати розподіляються за базою розподілу витрат, вибраною будівельною організацією самостійно [80].

Ми вважаємо, що для їх обліку необхідно до рахунка 92 „Адміністративні витрати” відкрити два субрахунка: 921 „Адміністративні витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту”; 922 „Загальні адміністративні витрати”, з наступним занесенням цих субрахунків до Плану рахунків.

Прийняття П(С)БО 16 та П(С)БО 18 та зміни до П(С)БО 18 вплинули на Державні будівельні норми України „Правила визначення вартості будівництва” ДБН 1.1. - 1 - 2000, (далі -ДБН 1.1. - 1 - 2000) і цим спонукали зміну типовій формі первинних документів з обліку у будівництві: № КБ - 2в „Акт приймання виконаних підрядних робіт” [80].

Таке нововведення щодо розподілу адміністративних витрат, ми вважаємо, є доречним, оскільки часто в практиці виникають такі витрати, які за суттю відносяться до загальногосподарських витрат, а за призначенням - до

витрат пов'язаних із будівництвом (відрядження, транспортні витрати, витрати на бухгалтерські розрахунки, що стосуються будівельного контракту тощо). Тому розшифрування адміністративних витрат можна представити аналогічно загальновиробничим витратам групуючи їх на три блоки.

Також може виникнути питання як включати до виробничої собівартості будівельної продукції саме цю „нову” частину адміністративних витрат при виконанні БМР на одному будівельному об'єкті. Отже, вона може включатися прямим шляхом до об'єкта будівництва (виду робіт, будівельного контракту) рівними частинами кожного звітного періоду: Дебет 230 та Кредит 921. Оскільки в Інструкції № 291 така кореспонденція рахунків не передбачена, то, на нашу думку, доцільно внести корективи по даній проблемі для правильного ведення будівельного обліку.

З вище розглянутого можна зробити наступні висновки:

1. У формі № КБ - 2в ці витрати повинні бути включені до даної форми у розділ I „Разом прямі витрати” окремим рядком: „Інші прямі витрати” - для включення адміністративних витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, як прямих витрат; у розділ IV додати окремий рядок - „Адміністративні витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту”, для обліку таких витрат, як непрямих;
2. Тоді коли адміністративні витрати включаються до непрямих витрат: Дебет 91 та Кредит 921, з наступним занесенням такої кореспонденції рахунків до Інструкції до Плану рахунків;
3. В Ресурсних елементних кошторисних нормах передбачити такі нормативні витрати, а в Поточних одиничних розцінок до ресурсних елементних кошторисних норм - нормативні розцінки;
4. У збірнику Поточних одиничних розцінок ресурсних елементних кошторисних норм помістити окрему графу, яка мала б назву „Адміністративні витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту” з розміщенням її окремо між графою „Прямі витрати” та „Накладні витрати”;

5. Розділ 4 пункт 4.1. підпункт 4.1.2. ДБН 1.1 - 1- 2000 зазначити окремим реченням: „А також адміністративні витрати, що пов’язані з виконанням будівельного контракту, які включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, як прямим, так і непрямим шляхом”.

Витрати на збут обліковуються на рахунку 93 "витрати на збут", дебетують 93 із кредитом 66, 65, 35, 372, 68, 64.

Будівельні підприємства, які на своєму балансі мають машинні механізми, витрати по механізації будівельного процесу обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 "загально виробничі витрати", зави доме або групами машин та механізмів.

По дебету рахунку 91 відображають витрати пов’язані з експлуатацією і утримуванням будівельних машин, по кредиту списання цих витрат: Дт 91-Кт66, 65, 20, 22, 372, 68, 36 і т. д. Списання: Дт 23-Кт 91.

Фактичні витрати по експлуатації будівельних машин поділяються а одноразові і поточні.

Ці витрати безпосередньо не пов’язані із здійсненням будівельно-монтажних робіт і їх попередньо обліковують на рахунку 39 "витрати майбутніх періодів". Щомісяця частка цих витрат перераховується в дебет 91 з кредиту 39. Суми щомісячного списання одноразових витрат визначають виходячи з терміну роботи машини на даному об’єкті будівництва.

До поточних витрат відносяться основна заробітна плата працівників зайнятих обслуговуванням будівельних машин і механізмів, вартість палива, електроенергії, мастильних і допоміжних матеріалів, амортизації відрахувань, орендна плата, витрати на поточній ремонт, інші.

Аналітичний облік витрат на збут на будівельних підприємствах ведеться згідно з пунктом 19 П(С)БО 16 "Витрати", за наведеною наступною номенклатурою статей.

За дебетом:

1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання будівельної продукції на складах готової продукції;

- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) оплата праці та комісійні продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на передпродажну підготовку продукції;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 7) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, продукції, робіт, послуг;
- 8) витрати на транспортування, перевалку і страхування будівельної продукції (продукції), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (продукції), відповідно до умов договору (базису) поставки;
- 9) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 10) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, продукції, робіт, послуг.

За кредитом:

Списання сальдо витрат на збут на фінансові результати.

Під час аналітичного обліку витрат на придбання продукції, їх доставку та доведення до придатного для реалізації стану, згідно із зазначеними вище субстаттями, доцільно виокремити витрати, які відображаються в статтях 1 - 3, на окремий субрахунок у рахунку 93 "Витрати на збут" [49].

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 93 "Витрати на збут" наведені нижче (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут на ДП "УКРДІПРОДОР"

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.	Джерело інформації
	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5
Нараховано амортизацію основних засобів відділу збуту	93	13	6645	Розрахунок амортизації основних засобів
Списано пакувальні матеріали	93	20	875	Накладна на внутрішнє переміщення
Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети для	93	22	215	Картка обліку МШП

збутових потреб				
Оплачені витрати на збут із каси підприємства	93	30	30	Видатковий касовий ордер
Оплачені витрати на збут із розрахункового рахунку підприємства	93	31	480	Виписка банку
Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372	85	Авансовий звіт

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4	5
Віднесено частину витрат майбутніх періодів на витрати на збут	93	39	64	Бухгалтерська довідка, рахунки
Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	93	65	954	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано заробітну плату працівників збуту	93	66	2260	Розрахунково-платіжна відомість, табель обліку робочого часу
Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93	685	717	Акти виконаних робіт, наданих послуг
Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93	5487	Бухгалтерська довідка

На підприємстві ДП “УКРДІПРОДОР” облік витрат на збут ведеться без

Використання рахунків класу 8 “Витрати за елементами”. Тобто всі витрати, які виникають в ході господарської діяльності, відразу списуються на рахунок 93 “Витрати на збут”. В кінці місяця накопичені на витратному рахунку 93 витрати списуються на рахунок 79 “Фінансові результати” (рис. 2.5).

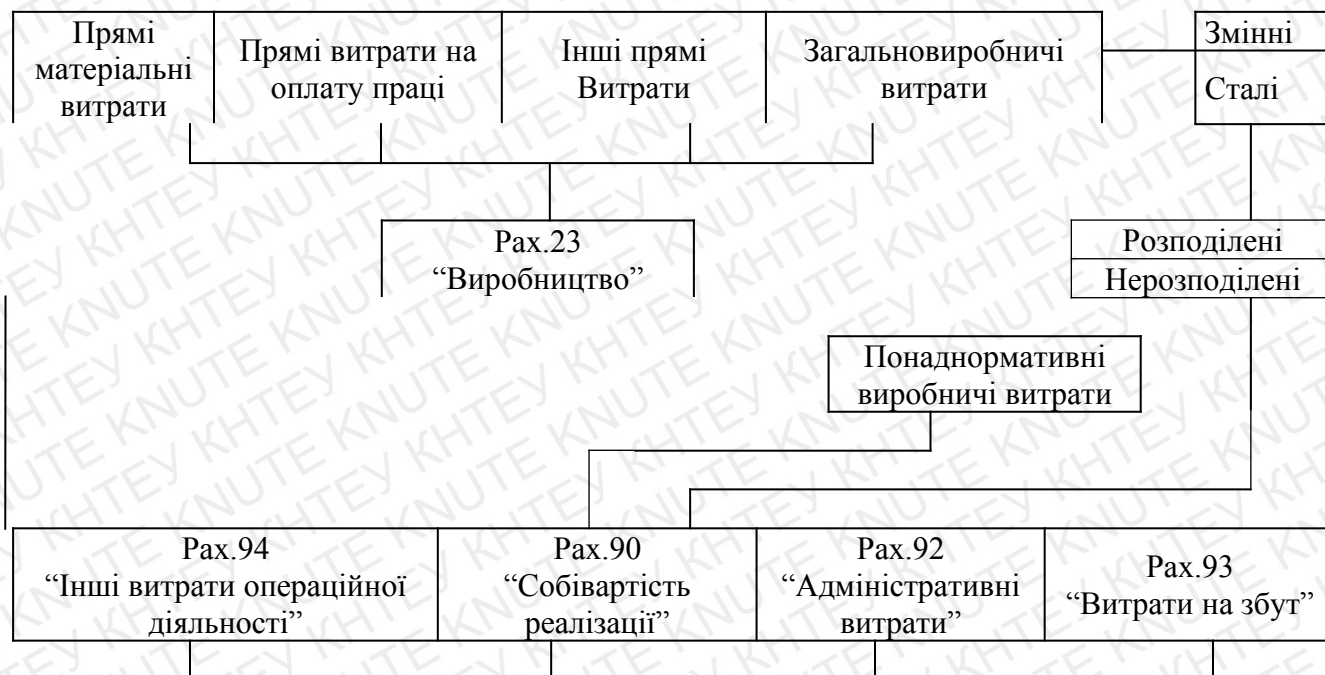


Рис. 2.5. Схема формування витрат на ДП “УКРДІПРОДОР” [70]

Виділення в складі витрат на збут такої статті, як маркетингові витрати під відповідним номером субрахунку 931, але кожне підприємство згідно наказу про облікову політику самостійно визначає який субрахунок використовувати і в якій статті витрати виділяти так як у практиці вітчизняних підприємств така стаття відсутня, забезпечить належний рівень пошуку каналів збуту, що, в свою чергу, сприятиме зростанню прибутковості виробництва.

Найбільш суттєвий вплив на витрати здійснюють функціональні фактори пов'язані із його успішним функціонуванням. До цих факторів відносяться:

- а) залучення додаткової робочої сили;
- б) комплексне управління якістю - впевненість, що якість продукції є одним із головних факторів, що забезпечують конкурентну перевагу;
- в) раціональне використання потужностей
- г) ефективність планування підприємства з точки зору внутрішньозаводської логістики;
- д) використання зв'язків із постачальниками і замовниками в контексті ланцюжка цінностей і витрат підприємства.

Отже, необхідно виокремити маркетингові витрат в окрему статтю, що сприятиме більш достовірному визначенню собівартості реалізації окремих видів виробів. До складу статті маркетингові витрати необхідно відносити витрати на формування маркетингових комунікацій.

Однак виділення окремою статтею маркетингових витрат у складі прямих витрат можливе лише за умови їх використання на конкретний вид будівельної продукції та й то разово. Доцільніше відносити ці витрати до непрямих та включати їх до собівартості окремих виробів шляхом розподілу пропорційно обсягам реалізації [51].

Розглянемо відображення в бухгалтерському обліку адміністративних витрат ДП “УКРДІПРОДОР” за грудень 2017 року (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат ДП

“УКРДІПРОДОР” у грудні 2017 року

№	Зміст операцій	Бухгалтерський облік				Сума, грн.
		Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
1	Нараховано амортизацію по основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92	13	92	13	816,96
2	Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	92	20	92	20	400,10
	швидкозношувані предмети адміністративного призначення					
4	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92	30	92	30	385,60
5	Оплачені адміністративні витрати із поточного рахунку підприємства	92	31	92	31	115,20
6	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92	3722	92	372	130,20
7	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92	39	92	39	85,60
8	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92	63	92	63	200,50
9	Списано вартість запасів, витрачених на: господарські потреби підприємства, утримання та експлуатацію основних засобів	92	20 22	9114	20 22	560,40
10	Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного призначення	92	13	92	13	456,10
11	Відображено резервування сум для забезпечення майбутньої оплати відпусток працівникам зайнятим на роботах	92	47	92	47	600,00
12	Відображено вартість спожитих на адміністративні витрати потреби електроенергії, пари, води, газу та інших видів енергії	92	63	92	63	680,60
13	Нараховано заробітну плату	92	66	92	66	410,30

	адміністративному персоналу					
14	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	791	92	325,40

Отже, ДП “УКРДІПРОДОР” за грудень 2017 року здійснювало такі адміністративні витрати: нарахування заробітної плати адміністративного персоналу, нарахування амортизації основних засобів адміністративного призначення, списання канцелярських продукції для офісу, витрат на відрядження директора, вартість використаної електроенергії, послуг зв’язку та Інтернету, комунальних послуг.

Розглянувши порядок обліку адміністративних витрат на ДП “УКРДІПРОДОР”, слід відмітити, що недоліків в обліку адміністративних витрат на даному підприємстві не виявлено. Методології обліку підприємство дотримується, веде відповідні реєстри обліку.

При складанні розділу III «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) бухгалтеру необхідно знаходити необхідну інформацію у реєстрах аналітичного обліку, додатково її аналізувати та систематизувати, що значно ускладнює складання звітності. Тому для спрощення групування витрат за економічними елементами, а також для додаткової деталізації інформації щодо витрат підприємства в бухгалтерському обліку доцільно використовувати 8 клас рахунків "Витрати за елементами".

Згідно з прийнятою обліковою політикою базового підприємства ДП “УКРДІПРОДОР” фінансові результати формуються за результатами звітного місяця.

Потім за даними аналітичних рахунків встановлюють, коли конкретно і за якою підзвітною особою виникла дебіторська заборгованість, її суму, причину непогашення (аналітична інформація).

Порядок відображення статей витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) можна представити у вигляді табл. 2.13.

У фінансовому обліку і звітності інформація про адміністративні витрати формується відповідно до законодавства. Користувачі фінансової

звітності отримують обмежену інформацію, яка не дозволяє проводити аналіз цих витрат.

Таблиця 2.13

Відображення статей витрат у Звіті про фінансові результати

(Звіті про сукупний дохід)

Рядок звітності	Найменування показника витрат	Застосовувані субрахунки	
		При використанні класу 9	При використанні класу 8
2050	Собівартість реалізованої продукції	90, субрахунки 901-903	80, субрахунки 801 – 809 81, субрахунки 811 - 816
		91, субрахунки за видами витрат	82, субрахунки 821 – 824 83, субрахунки 831 - 833
2130	Адміністративні витрати	92	
2150	Витрати на збут	93	
2180	Інші операційні витрати	94	84, субрахунки за видами витрат
2250	Фінансові витрати	95	85, субрахунки за видами витрат
2255	Втрати від участі в капіталі	96	
2270	Інші витрати	97	
2300	Витрати (дохід) з податку на прибуток	98	79

Складено автором за [37]

Таким чином, на основі викладеного пропонуємо для правильної організації обліку та управління трансакційними витратами учасникам спільної діяльності призначити особу, відповідальну за ці витрати. Такою особою може бути оператор спільної діяльності, за яким потрібно встановити персональну відповідальність за показники трансакційних витрат, котрі він контролюватиме. При цьому оператор спільної діяльності буде планувати ці витрати, аналізувати їх та прогнозувати. А це допоможе регулювати трансакційні витрати та подавати оперативну інформацію щодо даних витрат іншим учасникам спільної діяльності.

2.3. Управлінський облік витрат підприємства

Витрати діяльності підприємства ДП “УКРДІПРОДОР” характеризують ефективність управлінської діяльності на підприємстві загалом, оскільки

відображають сукупні затрати живої й уречевленої праці, тобто поєднання основних засобів, сировини й матеріалів за допомогою праці робітників підприємства. Рациональність такого поєднання залежить від якості управлінських рішень. Таким чином, у витратах відображається рівень управлінського обліку на підприємстві, оскільки вся діяльність менеджерів центрів відповідальності спрямована в підсумку на мінімізацію затрат живої й уречевленої праці. Необхідну ж інформацію для прийняття обґрунтованих рішень менеджерів центрів відповідальності про доцільність витрачання сировини й матеріалів, праці робітників, використання машин і механізмів, інших основних засобів забезпечує, як відомо, управлінський облік.

Окремі автори в зв'язку з цим навіть вважають, що основним змістом управлінського обліку є облік затрат. Хоч таке визначення дещо однобічне і звужує предмет управлінського обліку, слід визнати, що певні підстави для такого трактування є. За оцінками зарубіжних дослідників, на кожну грошову одиницю вартості збуту продукції дев'яносто п'ять копійок іде на різні витрати. В зв'язку з цим знання динаміки цих витрат - головна попередня умова планування діяльності менеджерів центрів відповідальності.

Необхідно зазначити, що витрати від операційної діяльності підприємства ДП "УКРДІПРОДОР" є також об'єктом фінансового обліку. Однак мета фінансового обліку відрізняється від визначеної в управлінському обліку витрат. Метою фінансового обліку є забезпечення звітною інформацією про витрати зовнішніх користувачів. Тому в ньому формуються узагальнені (синтезовані) дані про витрати від операційної діяльності будівельної продукції загалом за елементами "Матеріальні затрати", "Витрати на оплату праці", "Відрахування на соціальні заходи", "Інші операційні витрати", подані в звіті про фінансові результати ф. № 2, - документі зовнішньої звітності. Подається така інформація після завершення звітного періоду (кварталу, року).

Управлінський облік витрат від операційної діяльності ДП "УКРДІПРОДОР" має за мету забезпечення інформацією менеджерів підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо ефективного

використання праці та основних засобів. Тому інформація про витрати від операційної діяльності в управлінському обліку має бути якнайдетальніша і оперативна. Цінною вона для менеджерів центрів відповідальності може бути лише за умови, що вона конкретизована і надається їм, як правило, до завершення процесу реалізації або й до його початку - як прогнозна. За свідченням зарубіжних дослідників, менеджери віддають перевагу своєчасній інформації, що може бути не настільки точною, перед уточненою, але поданою тоді, коли вплинути на процес формування витрат уже неможливо.

Витрати від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” в управлінському обліку також узагальнюються, але з метою забезпечення аналітичності інформації, що дає змогу оцінювати ефективність витрат за кожним центром відповідальності окремо. Ефективною управлінська діяльність може бути лише у випадках, коли менеджери отримують вичерпну інформацію про взаємозв'язок витрат за кожним їхнім елементом (а не за сукупністю "матеріальні витрати" чи інші групи, як у фінансовому обліку) з реалізацією конкретних видів (найменувань) продукції (робіт, послуг).

Оскільки управлінська діяльність менеджерів будь-якого підприємства в умовах ринку спрямована на отримання максимально можливої суми прибутку, що визначається як різниця між цінами продажу (доходами) і собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг), то реальний вплив на прибутковість підприємства ДП “УКРДІПРОДОР” менеджери можуть здійснювати лише через формування витрат, оскільки ціновий фактор від них, як правило, не залежить, бо формується в результаті попиту та пропозиції. Порядок віднесення витрат залежить від кількості та взаємозв'язку об'єктів.



Рис. 2.6. Система виробничого обліку

Джерело: складено автором на основі [36]

Можна розрахувати ставку розподілу накладних витрат підрозділу між виробами або замовленнями.

$$\text{Ставка розподілу накладних витрат} = \frac{\text{загальні накладні витрати підрозділу}}{\text{загальне значення бази розподілу}}, \quad (2.1)$$

Ця ставка може бути розрахована, виходячи з фактичних або бюджетних (планових) показників.

Розподіл накладних витрат на основі фактичних показників діяльності створює певні проблеми, особливо в сезонних та циклічних виробництвах. Річ у тому, що при зміні обсягу виробництва відповідно змінюється величина накладних витрат, що припадає на одиницю продукції. Це у свою чергу призводить до постійного коливання цін. Тому в зарубіжній практиці найчастіше застосовують заздалегідь визначену ставку розподілу накладних витрат.

Заздалегідь визначена ставка

$$\text{розподілу накладних витрат} = \frac{\text{бюджетні виробничі накладні витрати підрозділу}}{\text{бюджетна база розподілу}}, \quad (2.2)$$

Застосування такої ставки дає змогу визначити собівартість продукції відразу після її виготовлення (не чекаючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну суму фактичних накладних витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок коливання обсягів діяльності.

В управлінському обліку загальновиробничі витрати відносяться до накладних витрат, що включаються у собівартість будівельної продукції. Аналіз починають із загальної їх оцінки. Використаємо дані по ДП “УКРДІПРОДОР”.

Накладні витрати за 2017 рік збільшилися проти плану на 83,0 тис.грн. або на 900,0 тис. грн. проти відповідного періоду минулого року, за рахунок витрат на утримання загальновиробничого персоналу, витрат, пов'язаних з охороною праці і виробничою санітарією, інших витрат, пов'язаних з охороною праці, витрати на обслуговування будівель, споруд і інвентарю виробничого призначення, витрат на капітальний ремонт основних засобів виробничого призначення, витрати на податки і збори.

Управлінський облік витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” здійснюється за різними об'єктами, що визначаються специфікою підприємства. Чим більше видів продукції (робіт, послуг) реалізує підприємство, тим більше об'єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривають в управлінському обліку. Всередині цих рахунків витрати від операційної діяльності обліковують за встановленими елементами, котрі групують у статті.

Таблиця 2.14

Загальна оцінка накладних витрат на ДП “УКРДІПРОДОР” за 2016-2017 рр.

(тис. грн.)

№ статті	Статті витрат	Сума загальновиробничих витрат по рокам			
		2016		2017	
		план	факт	план	факт
1	2	3	4	5	6
701	Утримання загальновиробничого персоналу	2695	4882	4296	6212
702	Підготовка кадрів	16	6	1	2
703	Витрати на відрядження робітників виробництва	56	45	19	32
704	Витрати на відрядження персоналу виробничих дільниць (цехів) та інших спеціалістів, що не відносяться до апарату управління	-	-	-	15
705	Знижка з вартості форменого одягу, виданого робітникам виробництва	-	9	-	1
707	Обслуговування працюючих	84	390	1	-
708	Витрати, пов'язані з охороною праці і виробничою санітарією	411	494	451	531
709	Інші витрати, пов'язані з охороною праці	469	621	612	672
710	Охорона навколишнього середовища	31	21	24	20
711	Обслуговування будівель, споруд і інвентарю виробничого призначення	2955	3161	6805	6721
712	Обслуговування і експлуатація обладнання виробничого призначення	931	1184	2025	1278
713	Поточний ремонт основних засобів	364	622	71	183

	виробничого призначення				
714	Капітальний ремонт основних засобів виробничого призначення	407	2582	1119	859
716	Утримання внутрішнього транспорту	945	1212	1877	1691
717	Дослідні і випробувальні роботи	174	289	241	235

Продовження табл. 2.14

1	2	3	4	5	6
718	Винахідництво і раціоналізація	135	153	3	30
725	Нестачі в межах природного убутку	-	1	-	4
726	Водопостачання	-	-	-	1
727	Обов'язкове та інші види страхування	16	12	12	15
728	Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	-	-	6	7
714	Утримання об'єктів, що виробляють теплову енергію	1847	1777	-	-
729	Амортизація основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів виробничого призначення	3765	571	623	638
730	Податки і збори	471	561	600	580
733	Інші загальновиробничі витрати	-8329	-1411	-782	-1645
Всього		7443	71787	18004	18087

Джерело: складено автором самостійно

У фінансовому обліку достатньо узагальнених даних за наведеними вище групами елементів витрат, необхідних для складання зовнішньої звітності. У зв'язку з цим до синтетичних рахунків класу 8 "Витрати за елементами", призначених для фінансового обліку витрат, аналітичних рахунків не відкривають [18].

В управлінському обліку творчо застосовують різні методики класифікації витрат, калькуляції собівартості послуг залежно від визначеної мети перед менеджерами конкретних центрів відповідальності. Фінансовий облік витрат жорстко регламентований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", а класифікація обмежується лише групами елементів, передбаченими у звіті про фінансові результати, ф. № 2.

Управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів для прийняття ними рішень. У зв'язку з цим в управлінському обліку витрат від операційної діяльності ДП "УКРДІПРОДОР" широко застосовують конструктивні та прогнозні розрахунки, експертні оцінки поведінки витрат до їх здійснення.

Фінансовий облік відображає лише фактографічну інформацію про витрати, які вже відбулись.

Разом з тим, управлінський і фінансовий облік витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” взаємопов'язані. Їхні дані відображаються здебільшого за однаковими первинними документами, на основі даних про витрати визначаються прибутки чи збитки в системі рахунків фінансового обліку, зрештою загалом по підприємству сума витрат є однаковою, незалежно від того, за якою підсистемою обліку вона відображається.

Прийняття управлінських рішень - неперервний процес. Як відомо, менеджери мають ненормований робочий день, що у вузькому розумінні здебільшого вважається за невизначеність для них початку й закінчення роботи в офісі підприємства. На практиці це у багатьох випадках не має нічого спільного з вимогами управлінського обліку, оскільки значна кількість менеджерів, згідно з таким розумінням, не дотримується графіків роботи, чим зумовлює організаційні недоліки процесу управління, і як наслідок, - низьку ефективність діяльності ДП “УКРДІПРОДОР”. Ідеальним менеджером, на нашу думку, може бути такий, який поряд з високим ерудованості і професіоналізму, вміє таким чином організувати робочий день, протягом якого своєчасно прийматиме необхідні управлінські рішення, що є лише його сферою компетенції. Однак ця вимога, крім дотримання певного усталеного режиму роботи менеджерів, відомою всім зацікавленим особам (як працівникам підприємства, так і партнерам), передбачає необхідну їх поінформованість про стан справ на підприємстві як основи для прийняття управлінських рішень.

При цьому слід пам'ятати, що в підсумку всі рішення менеджерів зводяться до забезпечення максимально можливого, при певній кон'юктурі на ринку, прибутку. У зв'язку з цим менеджерам доводиться постійно аналізувати рівень витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР”, оскільки їхній вплив на зовнішні фактори - ціни реалізації на вироблену продукцію, як правило, обмежений. Тому пошук резервів збільшення прибутку переважно перебуває в площині мінімізації витрат на одиницю продукції, що виробляється

на підприємстві. Звичайно, при цьому враховується попит на неї на ринку, оскільки однобічний підхід лише з позицій мінімізації витрат може замість користі принести шкоду, коли при насиченості ринку доведеться збувати продукцію за демпінговими цінами. Тому аналіз поведінки витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” в управлінському обліку застосовується лише як один із ряду інших складових, що в системі дають змогу менеджерам приймати оптимальні рішення.

У той же час треба зазначити, що аналіз поведінки витрат від операційної діяльності підприємства ДП “УКРДІПРОДОР” є одним із найважливіших аспектів управлінського обліку, оскільки оцінка менеджерами такої інформації дає змогу сформувати їм уявлення не тільки власне про витрати, але набагато ширше - про запаси, організацію їхнього постачання на підприємство, ефективність використання праці, основних засобів, можливість розширення ринку збуту шляхом надання скидок покупцям до максимально можливого рівня тощо.

Зокрема, в умовах ринку нарощування обсягів реалізації продукції можна забезпечити (за дотримання її високої якості) при поступовому зменшенні реалізаційної ціни. Однак останнє можливе до певної межі. Саме визначення такої межі є одним із важливих завдань в управлінському обліку. Цю мету називають критичною ("мертвою") точкою (або точкою беззбитковості) при реалізації певного обсягу продукції, тобто такої, де затрати дорівнюють виручці від реалізації, а отже, прибутку чи збитку немає. Таку точку визначають, як правило, за допомогою способів графічного зображення або рівняння чи маржинального доходу. Графічне визначення критичної ("мертвої") точки представлено на рис. 2.7.

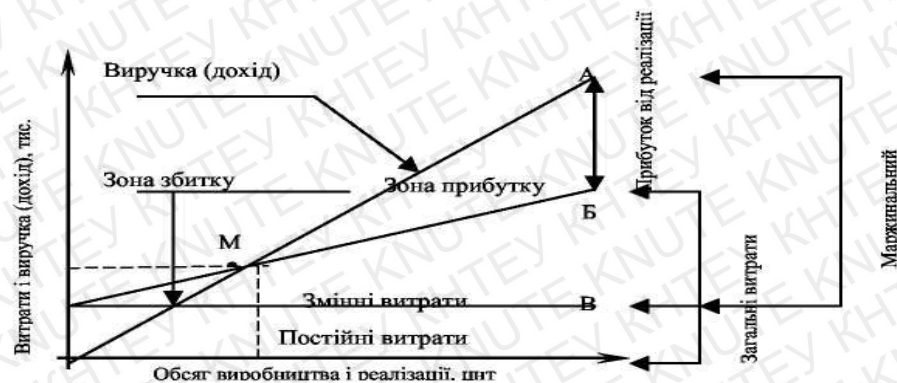


Рис. 2.7. Критична точка обсягу реалізації

Джерело: складено автором на основі [48]

Варто наголосити, що визначення точки беззбитковості дає змогу виробити стратегію діяльності ДП “УКРДІПРОДОР”. Тому такий аналіз поведінки витрат має бути прогнозним, а не ретроспективним. Адже фактичні дані про рентабельність чи збитковість на підприємстві забезпечує фінансовий облік, а тому дублювати їх в управлінському обліку немає потреби. Таким чином, визначення точки беззбитковості є одним із найважливіших заходів щодо активного впливу менеджерів на майбутні витрати від операційної діяльності підприємства.

Разом з тим, зазначений метод не слід переоцінювати. Умови, як правило, доволі часто змінюються, тому поведінка витрат від операційної діяльності залежить від багатьох інших, крім обсягу продукції, факторів, насамперед вартості сировини, енергії, робочої сили, продуктивності праці, змін у технології, непередбачуваних обставин, у т. ч. і форс-мажорних.

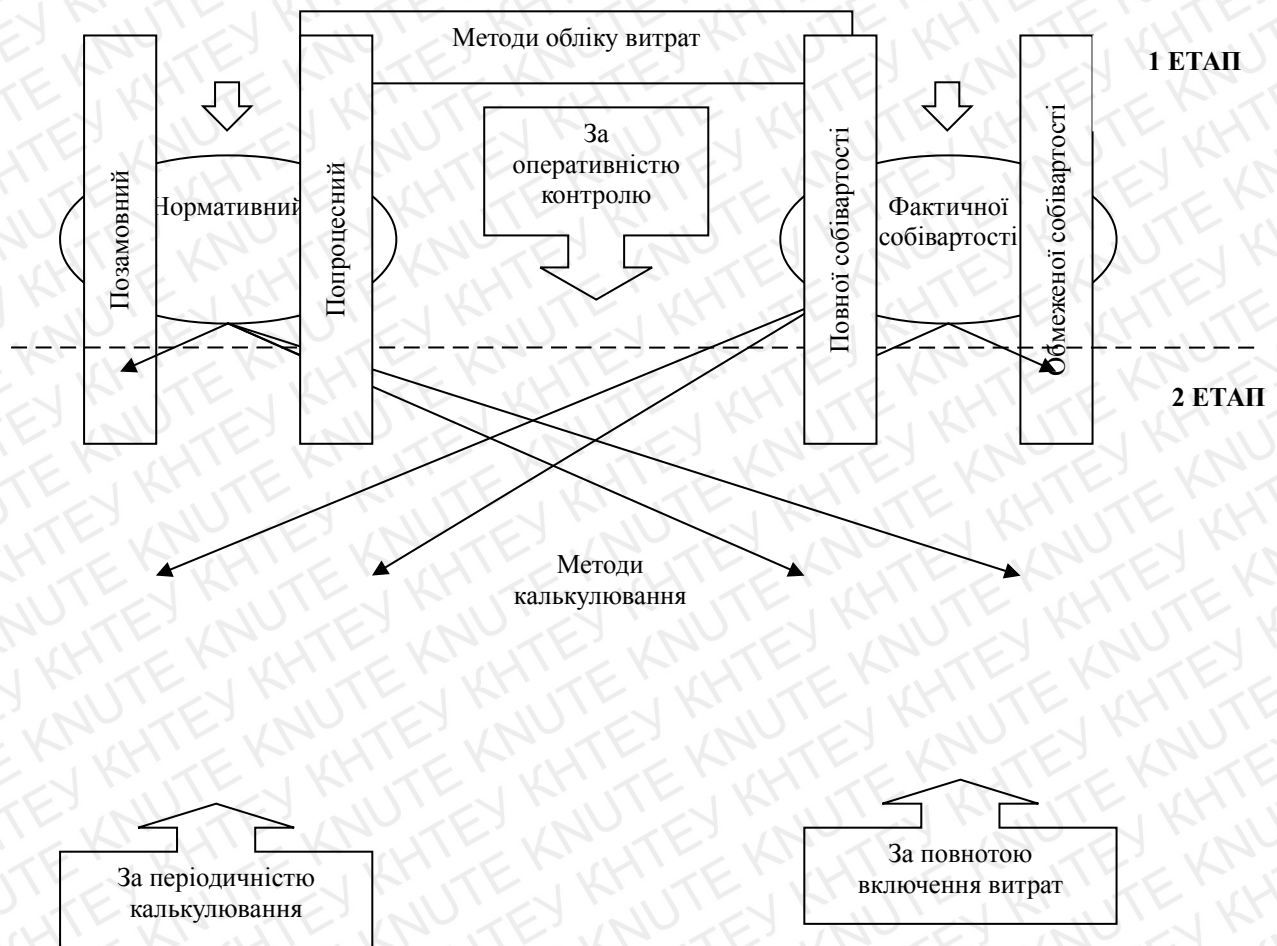


Рис. 2.8. Методи обліку витрат і калькулювання

Джерело: складено автором самостійно на основі [17]

Тому в управлінському обліку важливим є не тільки аналіз поведінки витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” у певній діяльності, що називають сферою релевантності, ай в умовах невизначеності. Адже поведінка витрат від операційної діяльності залежить від багатьох факторів, котрі, взаємодіючи між собою, зумовлюють те, що витрати відхиляються від заздалегідь визначених параметрів.

Розглянемо позамовний метод на прикладі підприємства ДП “УКРДІПРОДОР”.

Позамовний метод – це точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах).

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості будівельної продукції можливий при такій організації обліку, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії

засобів та коштів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях промисловості (рис. 2.9).

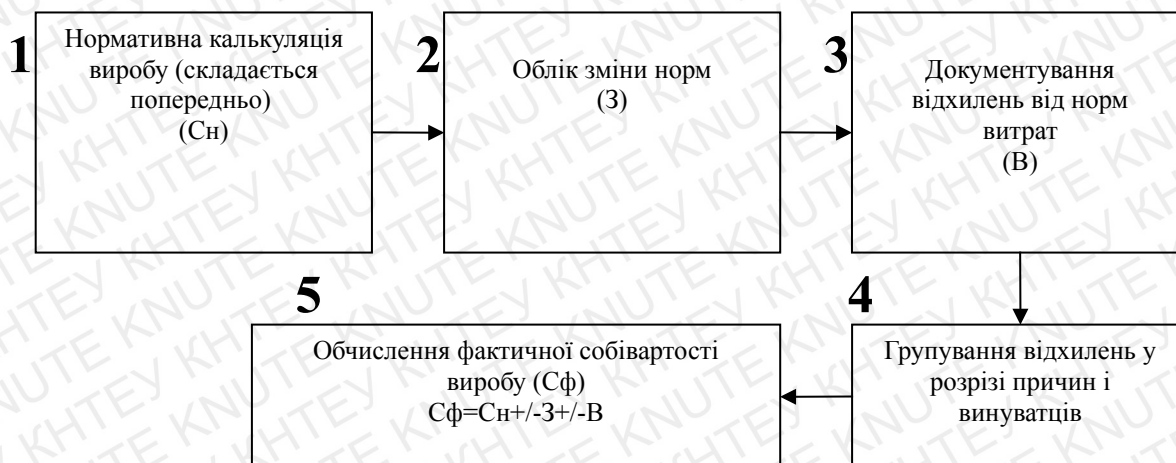


Рис. 2.9. Калькулювання собівартості при нормативному методі обліку

Джерело: складено автором самостійно

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують, в основному, на індивідуальних і дрібносерійних виробництвах. Використання цього методу передбачає, що всі виробничі витрати збираються в розрізі окремого замовлення, яке є індивідуальним виробом (роботою, послугою), що виготовляється з дотриманням конкретних вимог замовника.

Перевагами цього методу є аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень дозволяє виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу(замовленню), вироблених в різний час.

А недоліком: потребує деталізації даних, що пов'язано з певними процедурами по збору і обробці інформації, тому застосування даного методу є достатньо трудомістким. Собівартість будівельної продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати.

Ті або інші виробничі нормативи застосовуються залежно від того, хто є замовником об'єкта. Тобто якщо замовником є бюджетна структура і оплата

здійснюється з коштів бюджету, застосовуються виробничі нормативи ДБН IV-16-98. А якщо замовником є недержавна структура ведеться не за рахунок бюджетних коштів, виробничі норми розробляються самим підприємством ТОВ ДП “УКРДІПРОДОР” і узгоджуються із замовником. Такий метод обліку витрат не суперечить і П(С)БО 16. І в першому, і в другому випадку нормативна калькуляція за кожним об'єктом або видом робіт затверджується керівником підприємства.

Усі випадки відхилень від норм витрат враховуються відповідно до сигнальних документів. До них належать: лімітні карти (форми М-8, М-9, М-28), акти на простій, листки на доплату, наряди на відрядну роботу та інші, визначені Наказом №342.

Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про ті розміри і причини витрат (додаткові витрати), які не передбачені нормами. Такий облік ведеться для своєчасного прийняття необхідних організаційних і технічних заходів. Цей облік ведеться на основі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативної калькуляції.

Об'єктом обліку є окреме виробниче замовлення на яке відкривається договір. До договору обов'язково додається кошторис витрат (планова калькуляція), на підставі якого визначається ціна угоди. Застосовується даний метод в індивідуальному або дрібносерійному виробництвах.

В бухгалтерії на кожне замовлення окремо відкривається картка аналітичного обліку витрат, де проставляється шифр замовлення, ..., кошторисна вартість. В аналогічній картці ведеться облік загальновиробничих витрат. В кінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються між замовленнями і таким чином формується собівартість замовлення щомісяця. Підприємство ДП “УКРДІПРОДОР” на протязі місяця виконує три замовлення, одне з яких №12 завершено в поточному місяці, а інші два замовлення переходять на наступний місяць.

При позамавному методі підрядна організація веде облік витрат на кожне замовлення. Кожному замовленню робіт присвоюється черговий номер,

який надалі обов'язково вносять у всі документи при оформленні отримання матеріалів на виконання робіт на замовлення і нарахуванні заробітної плати робітникам на виробництві. Це дає можливість всі витрати, які стосуються конкретного об'єкта, виду робіт, збирати на індивідуальних картках і визначати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими витратами.

Що стосується загальновиробничих витрат (витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням), то вони розподіляються між усіма замовленнями пропорційно, відповідно до прийнятої підприємством методики. Так, наприклад, постійні накладні витрати на кожний об'єкт розподіляються з використанням бази розподілу (заробітна плата робітників, обсяг робіт, сума прямих витрат) при нормальній потужності.

Своєю чергою, загальновиробничі витрати діляться на постійні і змінні. Що стосується постійних загальновиробничих витрат, то до них належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними при зміні обсягу виконаних робіт. Змінні загальновиробничі витрати - це ті витрати, які змінюються пропорційно зміні обсягу робіт. Вони розподіляються на кожний об'єкт, вид робіт з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду. База розподілу - це заробітна плата робітників, обсяг робіт, сума прямих витрат.

Аналіз чутливості витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” включає й оцінку поведінки постійних витрат. На перший погляд, вони є статичними, а тому їхня поведінка незмінна, отже, немає потреби в такому аналізі. Тим більше, що серед вітчизняних дослідників переважає думка про те, що лінія постійних витрат є паралельною до лінії продукції, і саме так зображають її на графіку. В той же час глибший аналіз поведінки постійних витрат за фактичними даними підприємств різних галузей дає підстави вважати таке твердження правильним лише для обмеженого часового відрізка діяльності підприємства. За тривалий проміжок часу будь-які постійні витрати змінюються. Окремі зарубіжні дослідники навіть вважають, що вони не статичні від року до року, інші ж зазначають, що такі витрати є

постійними до досягнення певного рівня обсягу продукції, а далі збільшуються

Таким чином, аналіз поведінки витрат від операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” в управлінському обліку - це не тільки оцінка результативних значень показників, обчислених за допомогою того чи іншого методу, а й попереднє вивчення інформації, що аналізується, щодо її достовірності, об'єктивності, взаємозв'язку і залежності від вибраних критеріїв дослідження.

2.4. Розкриття інформації про витрати у звітності підприємства

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Якщо хоча б одна з умов визнання активів не виконується, актив не визнається, а витрати з придбання цього активу списуються у поточному періоді на “Інші операційні витрати”.

Обчислені та прийняті до податкового обліку витрати підприємства зменшують доходи від діяльності такого підприємства. Податковим кодексом України встановлено порядок відображення витрат діяльності будь-якого підприємства за даними бухгалтерського обліку. При цьому, відповідно до статті 138 ПКУ, всі витрати, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування, поділяються на: витрати операційної діяльності та інші витрати.

Виняток становлять такі окремі витрати, зокрема: витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності; платежі платника податку на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами; витрати на погашення основної суми

отриманих позик, кредитів; витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації, тощо.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, а також інших документів, визначених у Кодексі. До таких належать загальноприйняті форми товарних накладних, актів виконаних робіт, виробничих звітів на списання витрат за статтями на виробництво послуг, авансових звітів тощо.

Відповідно до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, витрати звітного періоду визначаються або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати відображаються у бухгалтерському та обліку звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати сплати коштів.

Для відображення витрат новий План рахунків містить рахунки класу 9 "Витрати діяльності", що відображають витрати по статтях витрат, і рахунки класу 8 "Витрати по елементах", що відображає витрати по елементах витрат. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків підприємництва, а також організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести облік витрат тільки на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9. У цих підприємств інформація про витрати формуватиметься в обліку в розрізі економічних елементів. Витрати списуються безпосередньо з кредиту рахунків класу 8 в дебет рахунка 23 "Виробництво" в частині прямих і виробничих накладних витрат, а всі інші витрати відносяться на рахунок 79 "Фінансові результати". Усі витрати,

пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю, витрати при надзвичайних операціях в цьому випадку враховуються на рахунку 85 “Інші витрати”.

Вести облік витрат тільки на рахунках класу 8 можна рекомендувати тільки підприємствам з невеликою кількістю господарських операцій і при відсутності кількох напрямів діяльності.

В ДП “УКРДІПРОДОР” використовують рахунки класу 9. Їх використання дозволяє здійснювати докладніший облік витрат. Такі підприємства можуть вести облік витрат тільки на рахунках класу 9 або за бажання можуть використовувати одночасно з цим і рахунки класу 8 для узагальнення інформації про витрати за елементами. При цьому для систематизації інформації може бути застосована така схема: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками і на рахунок 23 “Виробництво”.

Узагальнені дані про витрати діяльності наводяться в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2), який є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкту, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів.

Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за виключенням тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді).

У графі 4 Звіту про фінансові результати наводять показники за аналогічний період попереднього року. Заповнюючи проміжні звіти за І квартал, півріччя та 9 місяців року, необхідно було привести дані за аналогічні періоди минулого року.

У формі № 2 у рядку 2000 “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежі від оренди об'єктів

інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Також потребує уваги рядок 2300 “Витрати (дохід) з податку на прибуток”, у якому відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

Чинна форма Звіту про фінансові результати включає показники нового розділу “Сукупний дохід”. Згідно з п. 3 р. 1 НП(С)БО 1, сукупний дохід — це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками). Очевидно, появу нового розділу можна розглядати знову ж таки, як спробу зблизити між собою сутність фінансової звітності за вітчизняними П(С)БО та МСФЗ. Інші три розділи звіту про фінансові результати (р. I “Фінансові результати”, р. III “Елементи операційних витрат” та р. IV “Розрахунок показників прибутковості акцій”) є звичними для вітчизняних бухгалтерів з попередньої форми.

У розділі II “Сукупний дохід” в ДП “УКРДІПРОДОР” розкривають інформацію про:

- дооцінку (уцінку) необоротних активів (р. 2400) – наводять суму дооцінки об’єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшену на суму уцінки таких об’єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
- дооцінку (уцінку) фінансових інструментів (р. 2405) – показують суму зміни балансової вартості об’єктів хеджування в порядку, визначеному П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”;

- накопичені курсові різниці (р. 2410) – наводять суму курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;

– частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (р. 2415) – наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій, у які ведеться за методом участі в капіталі (п. 12 та п. 21 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”);

– інший сукупний дохід (р. 2445) – наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі);

– інший сукупний дохід до оподаткування (р. 2450) – визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

Розглядаючи зміст рядка 2445 “Інший сукупний дохід”, слід відмітити нечіткість у визначенні його змісту. Натомість МСБО 1 “Подання фінансової звітності” чітко визначає склад і структуру іншого сукупного доходу. У бухгалтерів-практиків, які не мають досвіду застосування МСФЗ, при формуванні звітності виникало чимало питань щодо розкриття показника сукупного доходу.

Слід також відмітити, що в Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) немає рядків “Податкові різниці” та “Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)”, затверджені ПБУ “Податкові різниці” та які з 01.01.2013 р. пропонувалося розкривати в окремому розділі Ф. № 2.

Висновки до розділу 2

Дослідивши організацію та методику обліку витрат підприємства, можемо зробити висновки:

1. Підвищенню ролі бухгалтерського обліку на підприємстві як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження ризику у виробничо-фінансовій діяльності підприємства сприяє правильна його організація.

2. Організації обліку витрат виробництва, основні її положення закріплені в Положенні підприємства про облікову політику і є підставою для оформлення витрат та виходу готової продукції. Проте, на організацію обліку виробничих витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва, структура управління, розмір підприємства, особливості технології та організації виробництва.

3. Відсутність у підприємства бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Без калькуляції фактичної собівартості випущеної продукції неможливо: по-перше, вести аналітичний облік готової продукції; по-друге, визначати фактичну собівартість реалізованої продукції і виявляти фінансові результати; по-третє, здійснювати аналіз собівартості продукції по статтях, виробам, виявляти причини допущеної перевитрати; по-четверте, відображати внутрішні резерви які має підприємство.

4. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів і залежить від керівництва та бухгалтерів самого підприємства. Серед інших чинників, які не залежать від підприємства і на сьогодні є невирішеними – неврегульованість товарного ринку, а саме збуту продукції та налагодження системи матеріального стимулювання виробництва певної продукції за аналогією з розвиненими країнами, зокрема з ЄС. Обмеженість використання подібних можливостей для підприємства в сучасних умовах є неприпустимою.

5. Облік витрат виробництва здійснюється з метою складання різних видів звітності. Тому відмова від обліку виробничих витрат порушує й інший принцип бухгалтерського обліку - принцип історичної (фактичної) собівартості,

згідно якому пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела витрат підприємства

Економічний аналіз є необхідним інструментом ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

Економічний аналіз як наука представляє собою систему спеціальних знань, пов'язану:

- 1) з дослідженням економічних процесів в їх взаємозв'язку, які формуються під дією об'єктивних економічних законів і факторів суб'єктивного порядку;
- 2) з науковим обґрунтуванням бізнес-планів, з об'єктивною оцінкою їх виконання;
- 3) з виявленням позитивних та негативних факторів і кількісним вимірюванням їх дії;
- 4) з розкриттям тенденцій і пропозицій господарського розвитку з визначенням невикористаних внутрішньогосподарських резервів;
- 5) з оприлюдненням передового досвіду, з прийняттям оптимальних управлінських рішень.

Дослідження економічних процесів починається з окремого господарського факту, ситуації, які в сукупності і представляють господарський процес, який виражає сутність господарської діяльності в тому чи іншому аспекті управляючої підсистеми і управляючої системи.

В ході економічного аналізу господарські процеси вивчаються в їх взаємозв'язку, взаємозалежності і взаємообумовленості.

Встановлення взаємозв'язку, взаємозалежності і взаємообумовленості – найбільш важливий етап аналізу.

Факторний аналіз виходить з того, що кожна причина, кожний фактор отримують належну оцінку. З цією метою причини-фактори спочатку вивчаються, для чого класифікуються по групам. Потім досліджується вплив кожного фактору.

Встановити дію всіх факторів дуже складно і практично не завжди необхідно.

Розкрити і зрозуміти основні причини, які відповідним чином впливають на виконання бізнес-плану виявити їх вплив і взаємодію – означає розібратися в особливостях господарської діяльності підприємства. Але в процесі аналізу не лише виявляються і характеризуються основні фактори, які впливають на господарську діяльність, але і вимірюється ступінь їх дії. Для цього застосовуються відповідні способи і прийоми економічних і математичних розрахунків.

Одне з головних місць в аналізі господарської діяльності підприємства займає аналіз витрат.

Об'єкти аналізу витрат операційної діяльності:

- основний об'єкт дослідження – витрати та собівартість реалізованої будівельної продукції підприємства;
- фактори, які впливають на рівень витрат підприємства;
- функції управління, а саме: організація, мотивація, контроль, планування, регулювання;

Суб'єкти аналізу витрат операційної діяльності: працівники підприємства: менеджери та робітники управління, бухгалтерія, аналітичні відділи та інші фінансові служби;

- особи, що не працюють безпосередньо на підприємстві, але мають пряму фінансову зацікавленість, а саме: інвестори, покупці та продавці продукції, різні кредитори;
- особи, які мають непряму фінансову зацікавленість - податкові служби, різні фінансові інститути, органи статистики.

Всі перелічені суб'єкти мають на меті провести аналіз витрат і

собівартості будівельної продукції підприємства і на його основі зробити висновки про напрямки своєї діяльності по відношенню до підприємства.

Систему показників утворюють абсолютні, відносні, натуральні та вартісні показники, кількісні і якісні.

Абсолютні показники - відображають предмети, процеси чи явища у одиницях, наприклад, загальний обсяг засобів у розпорядженні підприємства, обсяг власного капіталу. Абсолютні в свою чергу поділяються на натуральні та вартісні.

Натуральні показники - показники, які виражені в одиницях виміру або в різних фізичних одиницях виміру (маси, обсягу, потужності та ін.).

Вартісні показники - показники, які представляють грошову оцінку економічних об'єктів та процесів: обсяг операційних витрат, собівартість будівельної продукції, обсяг інших операційних витрат та ін.

Відносні показники є похідними від абсолютних показників. Їх поділяють на:

- показники динаміки, а саме: темпи зростання, індекси, коефіцієнти;
- показники структури (питома вага витрат за статтями калькуляції);
- показники інтенсивності (витратовіддача, розмір операційних витрат на 1 грн. доходів).

Кількісні показники - показники, які пов'язані зі зміною величини сукупності об'єктів, наприклад, обсяг операційних витрат.

Якісні показники - показники рівня розвитку явищ, а саме: рентабельність операційних витрат.

Інформаційною основою проведення аналізу витрат операційної діяльності підприємства є матеріали бухгалтерської звітності (Ф №1 "Баланс", Ф №2 "Звіт про фінансові результати"), статистичної звітності (Ф №3-торг "Звіт про надходження, реалізацію та залишки продукції"), оперативного та управлінського обліку (первинні документи, пов'язані зі здійсненням витрат, оборотні відомості по бухгалтерським рахунках, на яких ведеться аналітичний облік витрат тощо).

Джерела інформації аналізу витрат операційної діяльності підприємства:

- законодавче (правова інформація);
- планово-нормативне (фінансовий план підприємства, нормативи, довідники).

Інформаційне забезпечення:

- поточна бухгалтерська інформація;
- звітна облікова інформація, а саме:

Форма 1 "Баланс підприємства" за його допомогою можна проаналізувати стан підприємства на конкретну дату;

Форма 2 "Звіт про фінансові результати" дозволяє провести аналіз різних видів прибутку отриманих підприємством під час звітного періоду;

- позаоблікова інформація, а саме: матеріали документальних перевірок, ревізій, спостережень, аудиторський висновок.

Завданням інформаційного забезпечення є інформування учасників аналітичного процесу про стан об'єктів, їх функціонування і відповідності нормативно-правовим актам та законодавством у господарському механізмі.

Загальнонаукові методичні прийоми включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію.

Аналіз - це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

Синтез - прийом вивчення об'єкта в цілісності, в єдності і взаємозв'язку його частин.

Індукція - прийом дослідження, при якому загальний висновок про прикмети множини елементів об'єкта складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто способом виведення висновків від окремого до загального.

Дедукція - досліджують стан об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, тобто висновки від загального до окремого.

Аналогія - прийом наукових висновків, завдяки якому досягають

пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими.

Моделювання - прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні об'єкта, явища, які вивчають, на їх аналог, модель, що має істотні прикмети оригінала.

Абстрагування - прийом відволікання. При цьому методом абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку.

Конкретизація - дослідження об'єктів у всій різнобічності їх, у якісній багатогранності значень реального існування об'єктів.

Власні методи аналізу включають:

- методи горизонтального аналізу;
- методи вертикального аналізу;
- економіко-логічні методи (порівняння, групування);
- економіко-математичні методи (методи елементарної математики та техніко-економічні розрахунки, методи математичної статистики, математичного моделювання, матричні методи оптимізації результатів).

Власні методичні прийоми аналізу - це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Формуються ці прийоми залежно від цільової функції науки та її загальнонаукових прийомів і характеризуються взаємним проникненням в однорідні галузі наук. Вони поділяються на: звичайні (неформалізовані та формалізовані) та економіко-математичні методи.

Неформалізовані методи аналізу ґрунтуються на описуванні аналітичних процедур на логічному рівні, а не на жорстких аналітичних взаємозв'язках та залежностях. До неформалізованих методів належать: експертних оцінок і сценаріїв; психологічні; морфологічні; порівняльні; побудови системи показників та побудови системи аналітичних таблиць. Ці методи характеризуються певним суб'єктивізмом, оскільки в них велике значення мають інтуїція, досвід та знання аналітика.

До формалізованих методів фінансового аналізу належать ті, в основу яких покладено жорстко формалізовані аналітичні залежності, тобто методи:

- метод порівнянь. При використанні даного методу здійснюється порівняння показників з минулим періодом;
- метод ланцюгових підстановок;
- метод різниць;

За допомогою даних методів визначається вплив факторів на обсяг отриманого прибутку, рентабельність підприємства.

До економіко-математичних методів можливо віднести методи економічної статистики та математико-статистичні методи (кореляційний аналіз). Метод кореляційного аналізу застосовується для визначення впливу окремих факторів на обсяг витрат підприємства, рентабельності підприємства.

Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аналізу:

- систематизація результатів аналізу;
- групування та узагальнення;
- кількісне обчислення невикористаних можливостей;
- кількісне обчислення резервів збільшення обсягу валового доходу, прибутку, підвищення рентабельності;
- розробка варіантів економічно обґрунтованих заходів з підвищення рентабельності підприємства;
- прийняття управлінських рішень;
- контроль за виконанням управлінських рішень.

Кулаковська Л.П. та Піча Ю.В. [65] розглядають контроль як незалежну діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. З наведених визначень поняття «контролю» можна виділити їх спільну ознаку, – акцентування уваги на тому, що даний вид контролю є незалежною, об'єктивною діяльністю, яка здійснюється в інтересах вищого керівництва підприємства чи його власників. З нашої точки зору, незважаючи на значну кількість наукових праць, присвячених контролю, у більшості з них мало уваги приділено саме організації системи внутрішнього контролю на підприємствах.

Подання достовірної та неупередженої інформації зацікавленим особам (власникам, менеджерам, інвесторам, партнерам, кредиторам, державним органам) забезпечується через аудиторський висновок, про що свідчить віковий зарубіжний досвід, а також робота вітчизняних контролерів. Контролери, оцінюючи фінансову звітність підприємства, вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та управлінські рішення, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства.

Найголовнішою вимогою до сучасного контролю є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасне та ефективне виконання робіт. Планування – це процес, який дає можливість найбільш раціонально виконати контроль і одночасно зменшити ризик не виявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта.

Під час планування використовується наступна інформація: умови договору; складаються і заповнюються анкети оцінки ризику; нормативно-правові документи, що регулюють контроль; наявність доказів; рівень довіри до системи внутрішнього контролю; облікова інформація підприємства; визначений рівень ризику та суттєвості.

Планування контролю включає складання загального плану та розробку програми контролю, які допомагають контролерові організувати працю, здійснити обстеження за роботою його асистентів. План розробляється таким чином, щоб в ньому визначався час проведення кожної конкретної процедури. У плані повинен відображатись перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються контролером.

Організація і планування контролю та аналізу повною мірою обумовлені внутрішніми проблемами підприємства. Контроль повинен забезпечити достовірність інформації підприємства, збереження активів, відповідність вимогам законодавчих актів і норм, зменшення витрат на проведення внутрішнього контролю.

Організація контролю витрат підприємства та їх аналізу повинна формуватися на основі наступних вимог підприємства:

1. з метою досягнення підприємством та його підрозділами встановлених параметрів розробляються рекомендації, норми й стандарти;
2. здійснюється оцінка одержаних результатів за даними перевірки;
3. забезпечується розробка рекомендацій щодо ліквідації на підприємстві та його підрозділах негативних явищ.

Окремим об'єктом перевірки є встановлення правильності формування витрат, пов'язаних з реалізацією будівельної продукції, та їх розподіл між реалізованою та нереалізованою продукцією. Такі витрати мають обліковуватися на рахунку 43, а їх склад – формуватися відповідно до законодавства.

Ревізія вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунено, винних у їх здійсненні осіб притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень надалі.

Згідно проведеної контрольної перевірки було встановлено, що погашення кредиторської заборгованості за товарами і наданими послугами не завжди проводиться своєчасно. Так, згідно договору про постачання продукції з ТзОВ «Ауткорс», ДП “УКРДІПРОДОР” було зобов’язане повернути отриманий кредит 15.11.2017 на суму 523562 грн. Даний кредит був повернений 11.12.2017 року у сумі 88532 грн. Решту – 435 000 грн. було повернуто 10.01.2018 року. Це було пояснено тим, що відбувся різкий спад виручки від реалізації в листопаді, що не дозволило підприємству вчасно розрахуватися з підзвітними особами.

Після цього доцільно провести тестування внутрішнього контролю (дод. 3) і виявити: чи слід провести інвентаризацію всіх активів; чи необхідно провести суцільну документальну перевірку окремих напрямків надходжень і руху активів. Це досягається вивченням слабких і сильних сторін внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку.

З даних тестування слід зробити наступні висновки:

- організація і здійснення внутрішнього контролю знаходяться на низькому і середньому рівні, тобто необхідно провести перевірку слабких сторін контролю;

- організація і ведення обліку знаходяться на середньому рівні, необхідно провести вибірково перевірку порядку обліку руху активів;

- основним недоліком внутрішньогосподарського контролю виявилася фактична відсутність окремої служби внутрішнього контролю, функції внутрішнього контролю здійснює бухгалтерія, яка не може охопити одразу весь обсяг робіт з контролю товарних запасів. Так, інвентаризація проводиться лише планово - один раз на рік. Тобто контролеру необхідно провести вибірково інвентаризацію активів.

Сильні сторони контролю контролери досліджують з метою підтвердження їх відповідності цій оцінці, а для оцінки слабких – застосовуються спеціальні процедури, за допомогою яких можна виявити помилки і порушення к результат слабого контролю.

Таким чином, правильна організація та планування контролю витрат операційної діяльності підприємства дасть змогу контролерові мати неупереджену професійну думку про стан витрат на досліджуваному підприємстві, визначити вузькі місця в організації їх обліку і внутрішнього контролю, можливі види порушень і помилок.

Отже, для більш ефективного проведення аналізу витрат підприємств потрібно завчасно визначити конкретні завдання для проведення аналізу, об'єкти аналізу, показники, за допомогою яких буде проведено економічний аналіз, розробити методику обробки економічної інформації та узагальнення результатів проведеного аналізу.

За результатами проведеного аналізу на досліджуваному підприємстві виявляються резерви збільшення обсягів виробництва, приймаються відповідні управлінські рішення, розробляються заходи щодо їх реалізації та здійснюється контроль за їх виконанням.

3.2. Методика контролю витрат підприємства

Контроль операцій з обліку витрат діяльності на підприємствах рекомендується проводити наступним чином.

На початку перевірки контролеру потрібно перевірити дотримання умов визнання витрат.

Також необхідно звернути увагу на те, що не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

- ❖ платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- ❖ попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- ❖ погашення одержаних позик;
- ❖ інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16 [50];
- ❖ витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Наступним кроком контролера є перевірка собівартості реалізованої продукції.

За методом нормативно-правової перевірки здійснюється контроль за правильністю визначення собівартості реалізованої продукції відповідно до вимог нормативно-правових актів.

При здійсненні перевірки правильності накопичення та списання витрат, що не включаються до собівартості реалізованої продукції контролер повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності, при цьому треба пам'ятати, що перелік таких витрат наведено в п.п. 18, 19, 20 П(С)БО 16 "Витрати [50].

Першим кроком перевірки повинно бути встановлення документального обґрунтування зазначених витрат:

- ❖ перевірка наявності в документах всіх необхідних реквізитів: назву документу, дату складання, назву підприємства, від імені якого складений

документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному і грошовому вираженні, підписи посадових осіб;

❖ дослідження санкціонування всіх витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства: з облікової політикою підприємства, де за підписом керівника або уповноваженої ним особи, затверджується перелік осіб, які мають право підпису первинних документів [33].

Методом зустрічної перевірки порівнюються дані облікових реєстрів по рахунках витрат з первинними документами (договорами, актами виконаних робіт, актами на списання МШП, розрахунково-платіжними відомостями).

Важливим етапом перевірки є дослідження правильності віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ним діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами.

При контролі за витратами на оплату праці першим кроком контролера є перевірка дотримання положень законодавства про працю, стан внутрішнього обліку та контролю за трудовими відносинами. Перевіряючи дотримання на підприємстві трудового законодавства, контролер може встановити, як здійснюється оформлення співробітників при їх прийманні та звільненні, стану обліку робочого часу співробітників, особливості побудови системи оплати праці тощо.

Правильність оформлення працівників (приймання на роботу та звільнення) перевіряється за наказами, контрактами, трудовими угодами.

В ході проведення перевірки доцільно встановити, чи передбачаються умовами колективного договору встановлені на підприємстві виплати заробітної плати.

Фактичне використання фонду оплати праці аналізується за даними відомості обліку фонду оплати праці осіб і розрахунково-платіжних відомостей. При цьому необхідно порівняти фактично нараховані суми оплати праці з сумами, передбаченими по фонду оплати праці за період перевірки (рік,

квартал), що дає можливість виявити абсолютну перевитрату чи економію по фонду оплати праці.

Основну увагу необхідно зосередити на перевірці організації контролю за виходом на роботу адміністративно-управлінського і виробничому персоналу, організації обліку відпрацьованого часу, так як допущені в ньому помилки чи перекручення призводять до переплати, необґрунтованого витрачання фонду оплати праці.

Наступним кроком є перевірка обґрунтованості і правильності нарахування премій, надбавок, доплат (у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов праці, за понаднормові години, за простої, за роботу в тяжких та шкідливих умовах), виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за годину і т.п.

В процесі перевірки розрахунків по відпустках потрібно встановити: повноту включення до розрахунку виплат при визначенні середнього заробітку, правильність визначення середньомісячної та середньоденної заробітної плати, суми оплати під час відпустки. Потрібно перевірити правильність зроблених розрахунків по заробітній платі з використанням коефіцієнтів поправки, нарахованих пропорційно збільшенню тарифної ставки (окладу), яка встановлена в місяці, за який здійснюються такі виплати, за відповідною професійно-кваліфікаційною групою. В ході перевірки правильності нарахування зносу (амортизації) основних засобів та нематеріальних активів. Для цього контролер з'ясовує, чи дотримано обраний в обліковій політиці метод нарахування амортизації.

Крім того перевіряється:

- ❖ чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації;
- ❖ чи враховано при розрахунку амортизації строк корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів, затверджені в наказі про облікову політику підприємства;
- ❖ чи не продовжується нарахування амортизації по об'єктах, повністю амортизованих;

❖ чи правильно віднесено суму амортизації до складу відповідних витрат.

При перевірці витрат на оренду основних засобів необхідно встановити відповідність порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку порядку, встановленому договором.

Якщо на підприємстві мали місце витрати на ремонт основних засобів, треба перевірити правильність віднесення до витрат вартості ремонтних робіт, наявність необхідної первинної документації, відповідність відображення витрат на ремонт основних засобів в бухгалтерському обліку прийнятій обліковій політиці. Крім того необхідно перевірити правильність визнання проведених витрат на ремонтні роботи. Слід пам'ятати, що відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" витрати на проведення модернізації обладнання, реконструкції об'єктів основних засобів до витрат діяльності не включаються.

Перевірка витрат на розрахунково-касове обслуговування банків здійснюється у порядку порівняння сум витрат зі ставками і сумами, вказаними в договорах з банками. Перевірка витрат за авансовими звітами здійснюється у такий послідовності:

❖ перевірка порядку видачі коштів під звіт (чи затверджений список осіб із зазначенням, кому з них, на які витрати і в якому розмірі можуть видаватися кошти під звіт, чи не має відряджень без дозволу керівника, чи зазначається при видачі підзвітних сум їх цільове призначення тощо)

❖ правильність і своєчасність подання авансових звітів;

❖ перевірка доцільності та законності витрачання грошових коштів;

❖ перевірка стану обліку підзвітних сум.

В ході перевірки треба звернути увагу на своєчасність обробки первинних документів підзвітних осіб. Якщо авансові звіти не перевіряються і не розносять у регістри бухгалтерського обліку в міру їх надходження, то це свідчить про відсутність контролю за витрачанням підзвітних сум, що може призвести до марнотратства, несвочасного стягнення підзвітних сум і їх розтрати.

На практиці зустрічаються випадки без документального списання авансових сум, а також штучне збільшення витрат за авансовим звітом.

В ході контролю витрат операційної діяльності важливе місце має перевірка правильності нарахування податків та обов'язкових платежів.

На початку перевірки контролер, шляхом усного опитування встановлює, за якими платежами і податками підприємство веде розрахунки з бюджетом. Після чого по кожному виду розрахунків з бюджетом по податках, зборах та платежах перевіряється стан внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом, правильність визначення бази оподаткування з використанням прийомів прослідковування, звірки документів та реєстрів бухгалтерського обліку. В ході перевірки необхідно правильність застосування ставок податків, зборів та платежів. Під час перевірки заборгованості за розрахунками з бюджетом дані, отримані на підприємстві, зіставляються з даними, які були подані до податкової інспекції, та інших органів звітності. При цьому увага приділяється правильності визначення і повноті перерахування платежів.

При перевірці правильності відображення інших витрат операційної діяльності необхідно звернути увагу на суми сплачених штрафів, пені, неустойок.

Всі визнані підприємством чи присуджені арбітражем штрафи, пені, неустойки, суми претензій за штрафними санкціями, по яких минув термін оскарження, відносяться на інші операційні витрати.

В ході перевірки потрібно перевірити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші операційні витрати” та їх списання в кінці кожного місяця на фінансові результати.

Перевіряючи первинні документи та облікові реєстри з обліку витрат операційної діяльності необхідно звернути увагу на наявність арифметичних та інших помилок.

В кінці перевірки контролер повинен встановити відповідність записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності.

В цілому алгоритм перевірки витрат від операційної діяльності на підприємствах наведено на рис. 3.1.

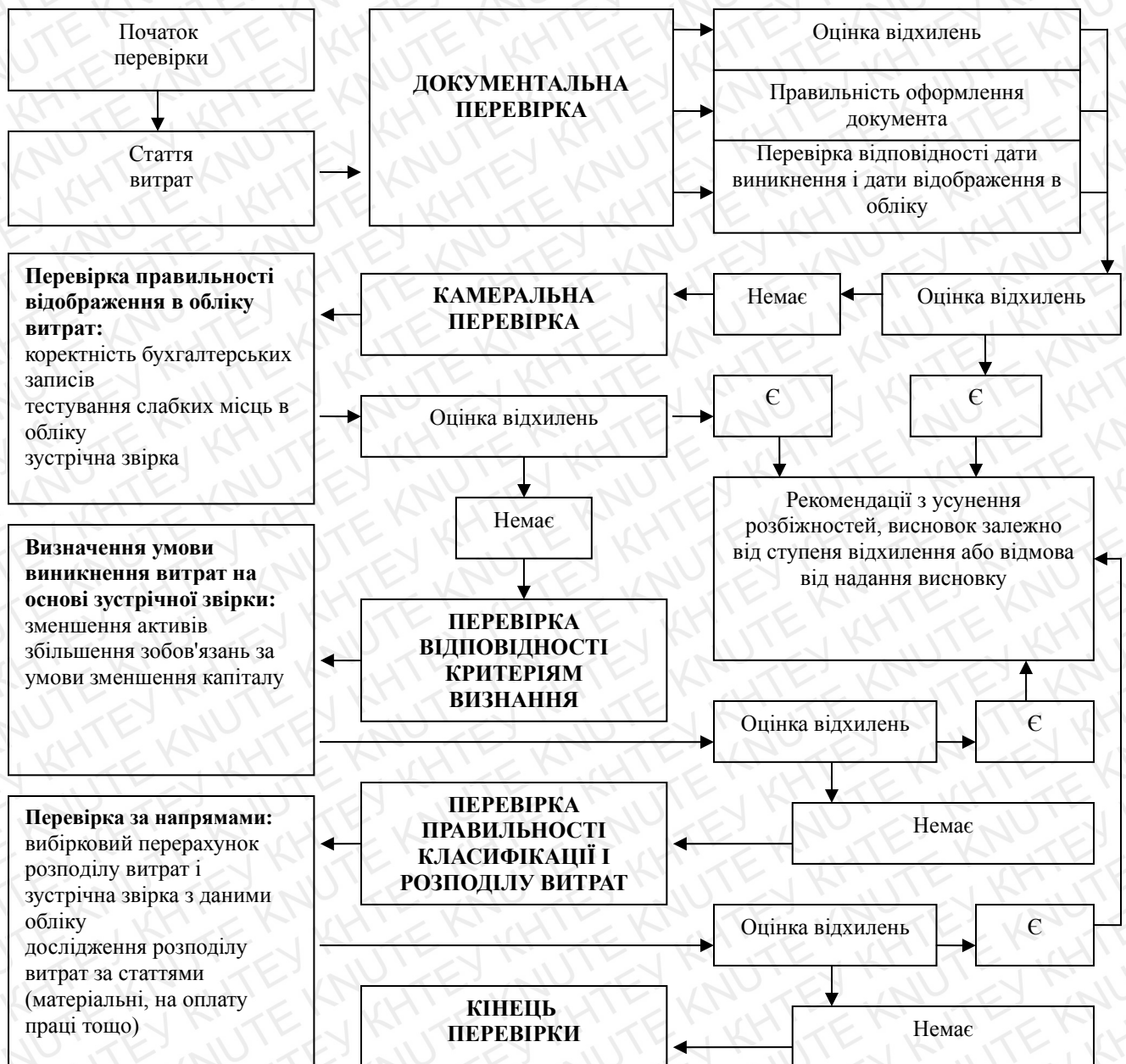


Рис. 3.1. Алгоритм контролю витрат діяльності підприємств [34]

На основі викладеної методики контролю та контролю витрат операційної діяльності виявлені контролером порушення заносяться до його робочих документів. Суть робочих документів, їх зміст, форма, володіння та порядок зберігання викладені в нормативі 6 "Документальне оформлення контрольної перевірки". Зміст робочої документації значною мірою є питанням

професійного судження контролера, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження.

Після завершення контролю витрат операційної діяльності робочі документи залишаються у контролера, вони є його власністю. Контролер повинен складати довідки на підставі витягів із своїх робочих документів. Проте, його право власності обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності. Робочі документи контролера не можуть розглядатись як частина фінансової документації клієнта.

Отже, економічний аналіз, контроль мають сприяти отриманню суб'єктом управління необхідної інформації щодо фінансово-господарської діяльності з метою оцінки її доцільності, правомірності та ефективності стосовно економічної ситуації, які є причиною цієї діяльності. Це означає, що формування методики аналізу та контролю фінансових результатів, вимагає конкретизації складових аналітико-контрольного процесу у межах організаційно-інформаційної моделі відповідно до причин здійснення окремих видів фінансово-господарських операцій. Таким чином, на основі викладеної методики контролю витрат операційної діяльності виявлені контролером порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

3.3. Методика і організація аналізу витрат підприємства

Значення аналізу витрат операційної діяльності підприємства полягає в тому, що він є необхідною умовою ефективного управління витратами та контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Розглянемо динаміку витрат діяльності ДП “УКРДІПРОДОР”» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Динаміка операційних витрат за елементами ДП “УКРДІПРОДОР”» в 2013-2017 роках

тис. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2017 р. від							
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2013р.		2014р.		2015р.		2016р.	
						абс.	відно-сні (%)	абс.	відно-сні (%)	абс.	відно-сні (%)	абс.	відно-сні (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Матеріальні витрати	11426	9662	42329	91091	145936	134510	1177,23	136274	1410,41	103607	244,77	54845	60,21
Витрати на оплату праці	699	736	881	1485	3005	2306	329,90	2269	308,29	2124	241,09	1520	102,36
Витрати на соціальне страхування	257	271	381	327	656	399	155,25	385	142,07	275	72,18	329	100,61
Амортизація	96	83	229	399	588	492	512,50	505	608,43	359	156,77	189	47,37
Інші операційні витрати	2029	2070,2	14255	15990	29177	27148	1338,00	27106,8	1309,38	14922	104,68	13187	82,47
вартість рекламних заходів	1730,4	1500,7	13233,8	14612,4	0	-1730,4	-100,00	-1500,7	-100,00	-13233,8	-100,00	-	-100,00
витрати на участь в семінарах	73,1	40,3	75,7	36,9	0	-73,1	-100,00	-40,3	-100,00	-75,7	-100,00	-36,9	-100,00
витрати на розрахунково-касове обслуговування	16	81,6	177,5	385,9	0	-16	-100,00	-81,6	-100,00	-177,5	-100,00	-385,9	-100,00
нестача матеріальних активів	95,6	0	0	0	0	-95,6	-100,00	0	-	0	-	0	-
представницькі витрати	113,9	447,6	768	954,8	0	-113,9	-100,00	-447,6	-100,00	-768	-100,00	-954,8	-100,00
Всього операційних витрат	14507	14507	58075	109292	179362	164855	1136,38	164855	1136,38	121287	208,85	70070	64,11

Аналізуючи дані табл. 3.2, можна зробити наступні висновки. Загальна сума операційних витрат протягом аналізованого періоду. Так в 2017 році вони склали 179362 тис. грн. Порівняно з 2013 роком вони зросли на 164855 тис. грн. (1136,38%), а порівнюючи з 2015 роком збільшення склало 121287 тис. грн. (208,85%), порівняно з 2016 роком вони збільшились на 70070 тис. грн. (64,11%).

Отже, із табл. 3.2 можна зробити висновки про динаміку абсолютних величин витрат операційної діяльності ДП “УКРДІПРОДОР”. Водночас важливими є також і дані про структуру витрат (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка структури витрат операційної діяльності за елементами
ДП “УКРДІПРОДОР”,

Показник	Структура витрат					Відхилення 2017 р. від	
	2013 р.	2013 р.	2014 р.	2016 р.	2017 р.	2013 р.	2016 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Матеріальні витрати	78,76	75,35	72,89	83,35	81,36	2,60	-1,98
Витрати на оплату праці	4,82	5,74	1,52	1,36	1,68	-3,14	0,32
Витрати на соціальне страхування	1,77	2,11	0,66	0,30	0,37	-1,41	0,07
Амортизація	0,66	0,65	0,39	0,37	0,33	-0,33	-0,04
Інші операційні витрати	13,99	16,15	24,55	14,63	16,27	2,28	1,64
Всього витрат операційної діяльності	100	100	100	100	100	0	0

Отже, із табл. 3.3 можна зробити висновки, що структура витрат операційної діяльності за елементами ДП “УКРДІПРОДОР”» змінювалася протягом 2013-2017 рр. не сильно, окрім матеріальних витрат та інших операційних витрат.

Почнемо аналіз із абсолютних показників, що характеризують витрати операційної діяльності.

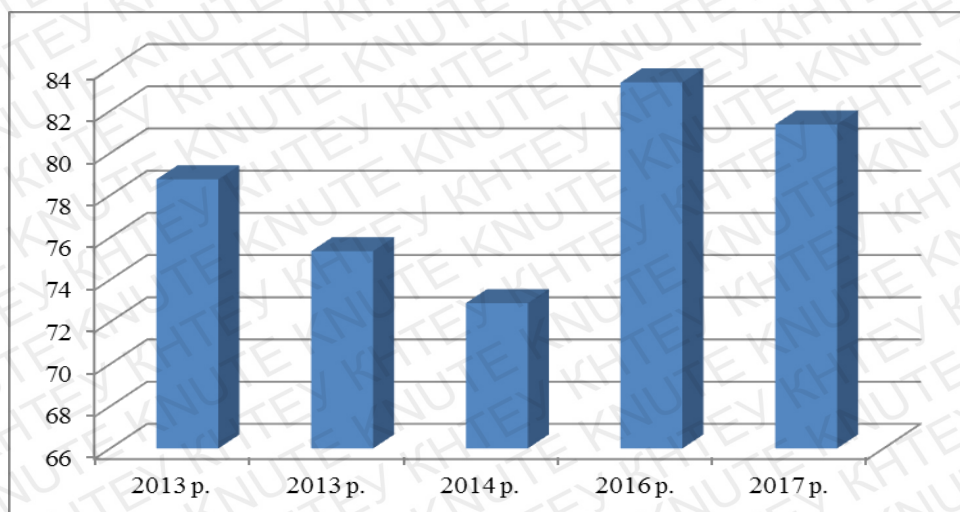


Рис. 3.2. Динаміка матеріальних витрат виробництва ДП “УКРДІПРОДОР”», %

Як можна бачити із рис. 3.2, матеріальні витрати базового підприємства протягом 2013-2017 рр. зростали досить суттєво. Це може бути результатом покращення показників діяльності підприємства. Однак, даних, що наведені на рис. 3.3, недостатньо для отримання кінцевих висновків з приводу динаміки матеріальних витрат, оскільки для більш повного аналізу потрібно робити порівняння. Це необхідно, зокрема, для визначення структурних зрушень витрат операційної діяльності підприємства.

Тепер аналогічним чином розглянемо динаміку витрат на оплату праці ДП “УКРДІПРОДОР”, яка зображена на рис. 3.3.

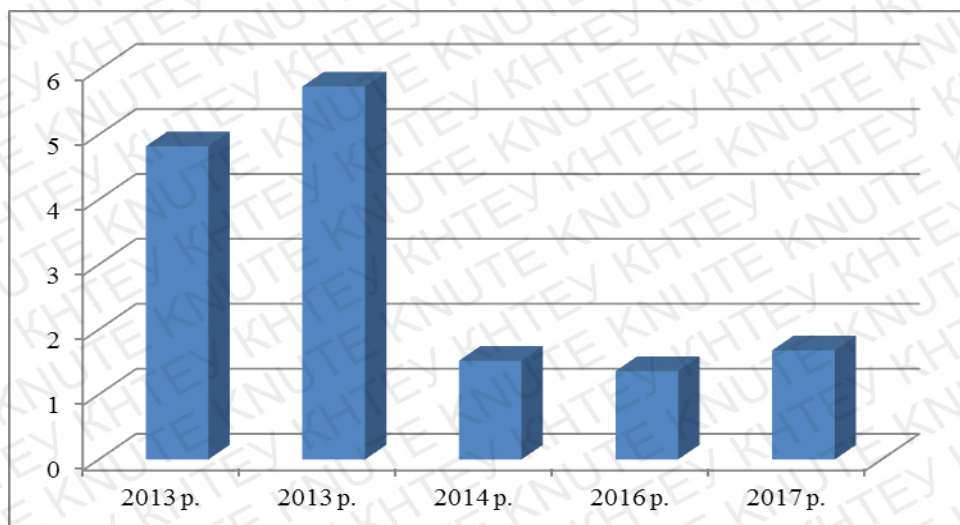


Рис. 3.3. Динаміка витрат на оплату праці ДП “УКРДІПРОДОР”», %

Як можна бачити із рис. 3.3, витрати на оплату праці ДП “УКРДІПРОДОР” досить рівномірно збільшувалися протягом 2013-2017 рр. Відповідно динаміку мали таку ж відрахування на соціальне страхування (рис. 3.4).

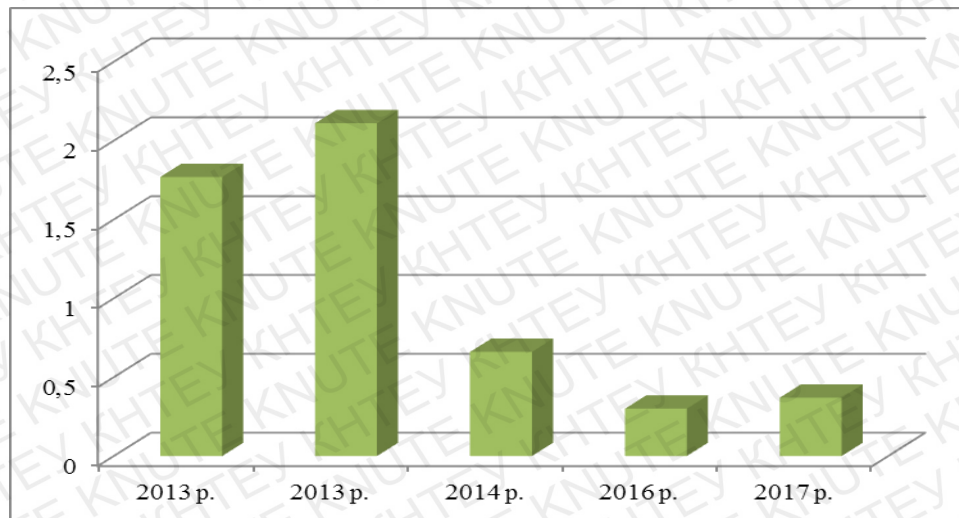


Рис. 3.4. Динаміка витрат на соціальне страхування ДП “УКРДІПРОДОР”, %

Як видно із рис. 3.4, витрати на соціальне страхування ДП “УКРДІПРОДОР” рівномірно зростали протягом 2013-2017 рр. Таке явище цілком зрозуміле, оскільки величина витрат на соціальне страхування корелює із величиною витрат на оплату праці. Останнім елементом витрат операційної діяльності підприємства є такий елемент, як інші операційні витрати. Динаміка показника зображена на рис. 3.5.

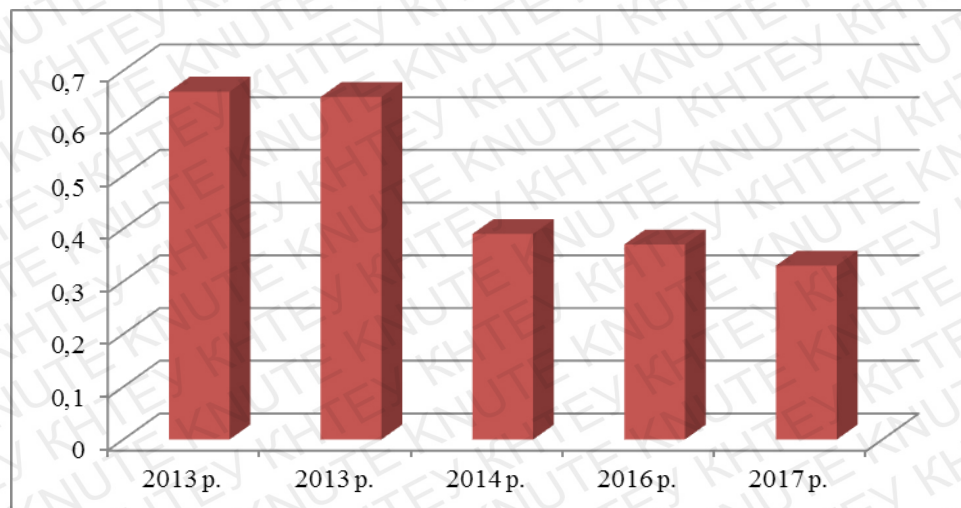


Рис. 3.5. Динаміка інших операційні витрат ДП “УКРДІПРОДОР”, %

Як видно із рис. 3.5, інші операційні витрати ДП “УКРДІПРОДОР” збільшувались для підприємства у достатньому темпі протягом 2013-2017 рр.

Отже, ми розглянули основні абсолютні показники, що характеризують витрати операційної діяльності базового підприємства.

Загальний висновок щодо результатів аналізу полягає в тому, що слід переходити до перспективного аналізу витрат, оскільки ретроспективного аналізу у неправильних дій виправити, як правило, не можна, але можна зробити висновки та запобігти помилкам у майбутньому.

Під факторним аналізом є комплексне та системне вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

Розрахуємо виручку від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році (базисний період) і в 2016 році (попередній період):

$K_0 = BP_0 / B_0 = 2542,9 / 1929,9 = 1,318$ – виручка від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2016 році;

$K_1 = BP_1 / B_1 = 3332,3 / 1937,3 = 1,720$ – виручка від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році.

Розрахуємо абсолютне відхилення результативного показника і факторів:

$$\Delta K = K_1 - K_0 \quad (3.2)$$

$$\Delta BP = BP_1 - BP_0 \quad (3.3)$$

$$\Delta B = B_1 - B_0, \text{ де} \quad (3.4)$$

ΔK , ΔBP , ΔB – загальне відхилення виручки від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності, виручки від реалізації і витрат.

K_1 , BP_1 , B_1 – значення результативного показника і факторів в 2017 році;

K_0 , BP_0 , B_0 – значення результативного показника і факторів в 2016 році.

$$\Delta K = 1,720 - 1,318 = 0,402;$$

$$\Delta BP = 3332,3 - 2542,9 = 789,4;$$

$$\Delta B = 1937,3 - 1929,9 = 7,4.$$

Таким чином виручка від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році порівняно з 2016 роком збільшились на 0,402.

4. За допомогою метода ланцюгових підстановок розрахуємо вплив зміни виручки від реалізації і витрат операційної діяльності на виручку від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності. Розрахуємо проміжний показник:

$$K' = BP_1 / B_0 = 3332,3 / 1929,9 = 1,727$$

Розраховуємо вплив факторів, зміни виручки від реалізації:

$$\Delta K_{BP} = K' - K_0 = 1,727 - 1,318 = 0,409$$

Витрат операційної діяльності:

$$\Delta K_B = K_1 - K' = 1,720 - 1,727 = -0,007$$

Розрахунки впливу факторів на виручку від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок впливу виручки від реалізації і суми витрат операційної діяльності на виручку від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності

Показники	Роки					Загальн е	Відхилення 2017/2016 року	
	2013	2014	2015	2016	2017		BP	B
Виручка від реалізації	2176,4	2198,8	2246,7	2542,9	3332,3	789,4		
Витрати операційної діяльності	1889,3	1901,2	1911,2	1929,9	1937,3	7,4		
Виручка від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності	1,212	1,234	1,245	1,318	1,720	0,402	0,409	-0,007
2	2176,4	2198,8	2246,7	2542,9	3332,3	789,4		
Виручка від реалізації	1889,3	1901,2	1911,2	1929,9	1937,3	7,4		
3								
Витрати операційної діяльності								

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновки, що виручка від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році порівняно з 2016 роком збільшилась на 0,402. В тому числі за рахунок збільшення виручки від реалізації на 789,4 тис. грн. вона збільшилась на 0,409, а за рахунок збільшення витрат операційної діяльності на 7,4 тис. грн. виручка від реалізації на 1 гривню витрат операційної діяльності зменшилась на 0,007 тис. грн.

Таким чином, факторний аналіз витрат операційної діяльності підприємств дозволяє не тільки виявити дію негативних та позитивних факторів, але й прогнозувати розвиток діяльності на наступні роки, виявляти резерви зниження витрат операційної діяльності.

За результатами проведеного аналізу на досліджуваному підприємстві виявляються резерви збільшення обсягів виробництва, приймаються відповідні управлінські рішення, розробляються заходи щодо їх реалізації та здійснюється контроль за їх виконанням.

Висновки до розділу 3

На основі узагальнення результатів проведеного дослідження для проектування системи економічного аналізу та контролю витрат підприємства, можна зробити висновки:

1. Розглядаючи систему контролю витрат, ми дійшли висновку, що удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому задачею контролю є встановлення правильної класифікації

витрат на виробництво. Важливим недоліком є те, що на практиці планування витрат ведеться не на основі науково і технічно обґрунтованих норм, а по рівню витрат попереднього періоду.

2. Удосконалення контролю витрат полягає у здійсненні організаційного і методологічного взаємозв'язку обліку і контролю; посилення оперативності виявлення, узагальнення і групування витрат і допущених відхилень в розрізі центрів відповідальності та за місцями виникнення витрат; організація планування та здійснення контролю на етапах постачання та реалізації; організація контролю в першу чергу на рівні стратегічного планування, де контроль дає значний ефект у підвищенні ефективності діяльності підприємств.

Запропонована комплексна система внутрішньогосподарського контролю, яка об'єднує технологічний і економічний контроль виробництва та реалізації швейної продукції, представлена у формі моделі стандарту, що дозволить ліквідувати дублювання контрольних заходів на підприємстві і сприятиме обґрунтованості прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Розроблена і апробована методологія оперативного (щоденного) внутрішньогосподарського контролю операційної та фінансової діяльності, складена номенклатура відхилень від норм і нормативів витрат ресурсів для галузі швейного виробництва, що забезпечує управління діяльністю підприємства у реальному масштабі часу.

3. Найважливішим принципом створення інформаційної бази аналізу витрат діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” є забезпечення повноти інформації щодо досліджуваного об'єкту. Тому, організаційно-інформаційна модель аналізу витрат являє собою стислу характеристику його суб'єктів та об'єктів, мети і завдань, системи аналітичних показників, що визначають параметри об'єктів, інформаційної бази та методів і прийомів перетворення економічної інформації та узагальнення результатів аналізу.

ВИСНОВКИ

У ході нашого дослідження ми прийшли до висновку, що кожне підприємство, незалежно від розмірів, форм власності та інших критеріїв, повинно за результатами своєї діяльності отримувати прибуток. Для цього воно має діяти на засадах господарського (комерційного) розрахунку.

Такими основними принципами є: самоокупність, самофінансування, самозабезпечення, матеріальна зацікавленість, економічна відповідальність, господарська самостійність у межах чинного законодавства і контроль державних органів за його дотриманням.

Найважливішими сторонами господарського розрахунку є:

- отримання прибутку на основі створення необхідних суспільству товарів і послуг та підвищення ефективності виробництва;
- економічна відповідальність за невміле господарювання, неефективне використання ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових).

Перераховані принципи реалізуються через систему внутрішніх механізмів підприємства, а саме: фінансів підприємства, управління витратами, фінансового результату та інших.

У випускній роботі подано теоретичне узагальнення з методології обліку, економічного аналізу та контролю витрат підприємства. На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Об'єкт дослідження в роботі - ДП "УКРДІПРОДОР" – це середнє за розміром державне підприємство, яке виробляє якісну продукцію та надає послуги, що користуються попитом у споживачів. Підприємство має достатньо необхідних засобів, як виробничих, так і трудових, для ефективного прибуткового функціонування згідно з його призначенням.

2. Національні економічні стандарти визначають витрати підприємства як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення

зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

3. Загальновиробничими витратами є витрати, що безпосередньо беруть участь у створенні готової продукції, за своїм економічним призначенням вони є основними виробничими витратами, за способом їх врахування у собівартості готової продукції – непрямыми, за складом – комплексними.

4. Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством, що зазначається в Наказі про облікову політику.

5. В Україні суб'єктами нормативного регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства є Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Державний комітет статистики, Державна податкова служба, Національний банк та інші державні органи.

6. Розвитку теорії і практики питань бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту загальновиробничих витрат присвячені роботи багатьох видатних економістів, але глибокі і всебічні теоретичні дослідження в даній області з комплексним аналізом як вітчизняної, так і міжнародної практики відсутні.

7. Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, ВКО, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

8. Для синтетичного обліку загальновиробничих витрат використовують Журнал 5 (5А). Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних

документів, накопичувальних відомостей, аркушів-розшифровок, інших журналів тощо.

9. Аналітичний облік ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестись за підрозділами підприємства, центрами витрат і центрами відповідальності за витратами.

10. З розвитком господарської діяльності в Україні виникає необхідність розробки методологічної бази комп'ютеризації процесу обліку загальновиробничих витрат.

11. Економічний аналіз витрат на виробництво (собівартості продукції) є важливим інструментом управління витратами, то дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції.

12. Інформаційна база проведення аналітичних досліджень витрат формується за вихідною інформацією кошторисів (нормативів) витрат, за даними бухгалтерського та статистичного обліку, за матеріалами ревізій і спеціальних обстежень та ін.

13. ДП “УКРДІПРОДОР” підвищило собівартість продукції за рахунок безгосподарності (зайві витрати) і зростання цін на матеріали. Ці перевитрати воно частково покрило за рахунок підвищення цін на свою продукцію.

14. Структура загальновиробничих витрат за 2016-2077 рр. на ДП “УКРДІПРОДОР” розподілена нерівномірно.

15. Для того, щоб домогтися успіхів у майбутньому і не витратити зайвого часу на виявлення резервів збільшення обсягу продукції і зниження собівартості за минулі періоди, на ДП “УКРДІПРОДОР” необхідно систематично вести стратегічний оперативний, внутрігосподарський, порівняльний і функціонально-вартісний аналіз.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ

1. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. / В.В.Бабіч, С.В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб і доп. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 336 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Витрата виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2012. - Вип. 1(22). - С. 11-18.
4. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2 ч.: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець; ред. Л. Л. Горецька. - Житомир: Рута, 2006. - Ч. 1. - 2006. - 511 с.
5. Варчук О. Проблеми визначення поняття “витрати” / О. Варчук // Галиц. екон. вісн. - 2012. - № 6(39). - С. 98-103.
6. Гаркуша Н. Класифікація витрат як інформаційна база для прийняття управлінських рішень / Н. Гаркуша // Екон. аналіз. - 2012. - Вип. 10, Ч.3. - С. 132-135.
7. Гнатенко Є.П., Бурова Т.А. Основні підходи щодо розуміння сутності поняття “витрати” // Науковий вісник МДУ імені В.О.Сухомлинського. Стратегія економічного розвитку регіонів та підприємств України. – 2014. – Випуск 5.2(101). – С.33-36.
8. Голов С.Ф., Костенко В.М. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В.М. Костенко. - К.: Екаутінг, 2008. - 384 с.
9. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 187–192.

10. Гончаренко І.А. Сутність та класифікація витрат підприємства / І.А. Гончаренко, В.Л. Пластун // Молодіжний наук. вісн. УАБС НБУ. Серія: Економічні науки. - 2013. - № 4. - С. 458-469.
11. Грабова І.М. Класифікація витрат підприємства / І.М. Грабова // Матеріали III Всеукраїнської заочної наукової конференції “Актуальні питання сучасної економіки” / Уман. нац. ун-т садівництва, Ф-т економіки і підприємництва; [редкол.: А. Ф. Головчук (відп. ред.) та ін.]. — Умань: Соцінський, 2011. - Ч. 3. - С. 134-135.
12. Грещак М.Г. Управління витратами: навч.-метод. посіб. / М.Г.Грещак, О. С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
13. Грицай О.І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства / О.І. Грицай // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 3. – С. 219-223.
14. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. / І.Є. Давидович. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 320 с.
15. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку та контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 154–160.
16. Дмитренко Е.Д. Оптимізація витрат підприємства на виробництво продукції в ринкових умовах / Е.Д. Дмитренко, О.Г. Безверха // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. Збірник наукових праць. – Київ: НАУ, 2010. – Випуск 26. – С. 26–30.
17. Дроб’язко С.І. Методичні основи управління витратами підприємства / С.І. Дроб’язко // Академічний огляд. - 2010. - № 1(32). - С. 55-60.
18. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua

19. Іванов А. Класифікація витрат / А. Іванов // Бухгалтерія. – 2001. – № 24/1. – С. 45–50.
20. Ільків Л.А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дієвого контролю / Л.А. Ільків // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1–2. – С.105–108.
21. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С. 15–18.
22. Качалай В. В. Тлумачення економічної сутності категорії «витрати» для потреб бухгалтерського обліку / В. В. Качалай [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2012_4/2.pdf
23. Коваленко Л.О. Фінансовий менеджмент: Навч. посіб. / Л.О.Коваленко, Л. М. Ремньова; 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2005. – 485 с.
24. Ковтуненко Ю.В., Крисенко А.В., Амурова О.В. Аналіз структури витрат промислового підприємства // Праці Одеського політехнічного університету. – 2014. – Вип. 2(44). – 202-207.
25. Корінько М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах досконалення ринкових відносин / М. Д. Корінько, Г. Б. Тітаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 9 – С. 126-131.
26. Крушельницька О.В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / О.В. Крушельницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 1(51). – Режим доступу: <http://www.ven.ztu.edu.ua/>
27. Ластовецький В.Є. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності: наук.-прак. посіб. / В.О. Ластовецький. – Чернівці, 2003. – 156 с.
28. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб / В.С. Лень. - К: Знання - Прес, 2003. - 287 с.

29. Лисенко А.О. Сутність та зміст економічної категорії «витрати»: основні проблеми визначення / А.О. Лисенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2012_102/194-200.pdf
30. Лозинський Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Д.Л. Лозинський // Вісник ЖДТУ. – № 4 (50). – 2009. – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/4_50/.
31. Матюшіна Ю.І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством // Економіка і регіон. ПолтНТУ. – 2013. - №2(39). – 98-103.
32. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945
33. Мицкевич А. Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. – М.: «ОЛМА-ПРЕСС Инвест»: Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.
34. Мних Є.В. Економічний аналіз: підруч. для студентів вищих навчальних закладів / Є. В. Мних.. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
35. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л.В. Нападовська, М.Добія, ІІІ. Сандлер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. - К.: Київ, 2008. - 735 с
36. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука й освіта, 2000. – 356 с.
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

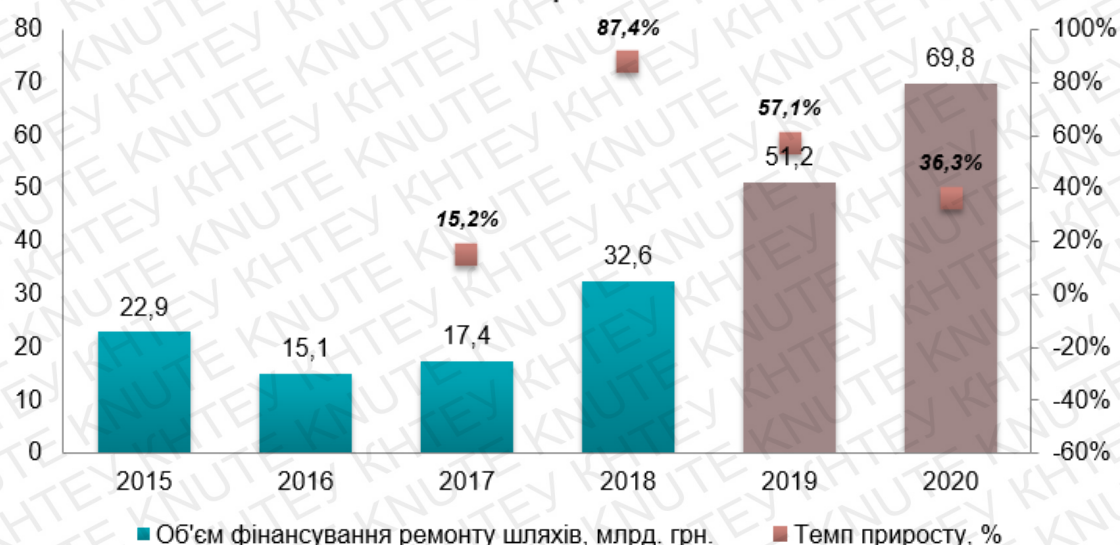
38. Ночовна Ю.О. Класифікація витрат за елементами та статтями: сучасний стан і проблеми / Ю.О. Ночовна // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. - 2011. - № 35. - С. 228-231.
39. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 14. – С. 146–152.
40. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Вісник Міжнародного слов'янського університету. Економічні науки. – 2007. – № 1. – С. 39–37.
41. Остапенко Т.М. Втрати: критерії визнання, ознаки категорії, трактування // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2013. - №6. – С.325-329.
42. Павелко О.В. «Витрати» в бухгалтерському обліку: ретроспективне дослідження сутності поняття / О.В. Павелко // Вісник національного університету водного господарства та природокористування // Збірник наукових праць, Ч. 2. – 2008. – № 4. – С. 363–370.
43. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2013. – 792 с.
44. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: монографія / В.М. Панасюк. - Т.: Астон, 2005. - 288 с.
45. Панченкова Ю.В. Економічна суть витрат основної діяльності промислового підприємства / Ю.В. Панченкова, С.І. Головацька, О.Г. Зеленська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/65.pdf
46. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г.О. Партин – К.: УБС НБУ, 2008. – 219с.
47. Пенькова А.С. Витрати як базовий елемент господарської діяльності / А.С. Пенькова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/65.pdf

48. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.
49. Поддєрьогін А.М. Фінансовий менеджмент: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / А.М. Поддєрьогін, Л.Д. Буряк, Н.Ю. Калач та ін. – К.: КНЕУ, 2001. – 294 с.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.10.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua
51. Попівняк Ю.М. Втрати підприємства та особливості їх класифікації / Ю.М. Попівняк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eprints.oa.edu.ua/66/1/NZ_Vyp_12.pdf#page=90
52. Проскурня, М.Г. Гармонізація системи управління витратами підприємства відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності / М.Г. Проскурня // Формування ринкової економіки. - 2011. - Вип. 26, Ч. 2. - С. 340-350.
53. Свистун Л.А., Левкова Р.М. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки // Економіка і регіон. ПолтНТУ. – 2017. - №4(65). – 57-62.
54. Сєкіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Електронний ресурс] / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2014. – № 2. – С. 235-245.
– Режим доступу до джерела: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.hm
55. Скригун Н.П. Економічна сутність категорії витрат виробництва / Н.П. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. - 2007. - № 4(71). - С. 11-15.

56. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» та особливості трактування. / Л.Г. Столяр // Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Випуск 8 (29). Ч.4. – С.25 – 31.
57. Турило А.М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
58. Турило А.М. Уточнення сутності поняття “витрати” і їхньої економічної оцінки / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. - 2004. - № 11. - С. 85-88.
59. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
60. Цуканов О.Ю., Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат // Вісник Х Всеукраїнської науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України”. – 2016. – С.99-102.
61. Цимбалюк Л.Г. Формування та управління витратами виробництва / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. — Донецьк: Юго-Восток, 2009. - 240 с.
62. Цимбалюк Л.Г. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару / Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3(15). – С. 88-95.
63. Чубірка Г.І. Методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2016. - №10. – С.118-124.
64. Шваб Л.І. Економіка підприємства / Л.І. Шваб. – [2-е вид.]. – К.: «Каравела», 2005. – 568 с.
65. Ясінська А.І. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень / А. І.

Ясінська, Н. І. Подольчак // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 7(727). – С.161 – 172.

Динаміка об'ємів фінансування ремонту доріг в 2015-2018 рр. та прогноз на 2019-2020 рр., млрд. грн.



Джерело: дані Міністерства фінансів України, оцінка Pro-Consulting

Рис. 1. Динаміка витрат за 2015-2018 роки

Пояснювальна записка

За три останні роки в ДП “УКРДІПРОДОР” відбулися зміни в динаміці основних економічних показників компанії, що значно покращило фінансовий стан компанії на сьогоднішній день.

Необоротні активи в порівнянні 2013 і 2017 року зросли, ці зростання відбувалися за рахунок основних засобів.

Протягом аналізованого періоду відбувалися такі зміни: необоротні активи за 2015 рік збільшилися. Також в структурі активів помітно збільшилися оборотні активи.

Протягом п’яти проаналізованих періодів оборотні активи зросли з 2013-2017 рр.. Ці зміни відбулися внаслідок збільшення суми грошових коштів та їх еквівалентів. Власний капітал ДП “УКРДІПРОДОР” зменшився протягом 2013-2017 рр., це зменшення відбулося внаслідок відсутності статутного капіталу. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) в 2017 році збільшився в порівнянні з 2015 роком (табл. А. 1).

Поточні зобов’язання в 2017 році в порівнянні з 2013 роком збільшились, при цьому кредиторська заборгованість збільшилась, а поточні зобов’язання за розрахунками з бюджетом також зросли, а інші поточні зобов’язання зменшились.

Зміни в динаміці поточних зобов’язань, що відбувалися протягом п’яти років при тому, що зі збільшенням інших фінансових ресурсів зросли зобов’язання.

За рахунок чистого прибутку, отриманого за звітній період власний капітал зріс на відповідну суму. Відповідно до вище викладеного, за три звітних періоди не відбувалося ніяких змін у зареєстрованому капіталі.

В результаті фінансової діяльності валовий прибуток збільшився д. Це відбулося за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації, при збільшенні собівартості реалізованої продукції. На кінець 2017 року валовий прибуток

підприємства був сформований в результаті отримання чистого доходу від реалізації у розмірі та при собівартості реалізованої продукції.

За 2017 рік рівень собівартості зріс. За рахунок зменшення (збільшення) рівня собівартості продукції відповідно збільшується (зменшується) валовий прибуток підприємства.

Значення показників рентабельності реалізації знаходяться на дуже низькому рівні. Збільшення (зменшення) рентабельності реалізації відбувається за рахунок двох факторів: збільшення (зменшення) валового прибутку підприємства та збільшення (зменшення) чистого доходу від реалізації продукції. Тобто рентабельність реалізації залежить від збільшення (зменшення) собівартості реалізованої продукції.

Отже, економічний потенціал компанії значно зріс, на це вплинуло збільшення основних економічних показників. Фінансові результати діяльності підприємства значною мірою залежать від рівня управління його фінансами. В умовах ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства. При збільшенні прибутку збільшувались і витрати, але значне збільшення доходу в порівнянні з витратами не спричинили збитковість фінансового результату, а отже при такому позитивному рості фінансових показників компанія збільшила свої можливості в подальшому розвитку своєї діяльності як невід'ємної частини на сучасному ринку, табл. А.2.

Продовження дод. Б

Таблиця 1

Динаміка активів ДП “УКРДПРОДОР” за 2013-2017 роки, тис. грн.

Показники	Роки					Відхилення							
	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	2017/2013 рр.		2017/2014 рр.		2017/2015 рр.		2017/2016 рр.	
						Абсолют, +,-	Відн. (%)	Абсолют, +,-	Відн. (%)	Абсолют, +,-	Відн. (%)	Абсолют, +,-	Відн. (%)
Необоротні активи	191	165	1087	2812	3380	3189	1669,63	3215	1948,48	2293	210,95	568	20,20
Незавершені капітальні інвестиції	0	0	0	391	391	391	-	391	-	391	-	0	0,00
Основні засоби	191	165	1087	2421	2989	2798	1464,92	2824	1711,52	1902	174,98	568	23,46
Оборотні активи	19450	17575	30339	83069	99996	80546	414,12	82421	468,97	69657	229,60	16927	20,38
Виробничі запаси	2717	4318	3813	9660	13325	10608	390,43	9007	208,59	9512	249,46	3665	37,94
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	4023	2500	3998	6240	41809	37786	939,25	39309	1572,36	37811	945,75	35569	570,02
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	129	128	0	0	778	649	503,10	650	507,81	778	-	778	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1700	1558	12676	46332	10863	9163	539,00	9305	597,24	-1813	-14,30	-35469	-76,55
Грошові кошти та їх еквіваленти	203	162	1633	9099	8163	7960	3921,18	8001	4938,89	6530	399,88	-936	-10,29
Інші оборотні активи	826	234	306	530	695	-131	-15,86	461	197,01	389	127,12	165	31,13

Продовження дод. Б

Таблиця 2

Динаміка змін в джерелах формування активів ДП “УКРДІПРОДОР” за 2013-2017 роки, тис. грн

Показники	Роки					Відхилення							
	2013р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2017/2013 pp.		2017/2014 pp.		2017/2015 pp.		2017/2016 pp.	
						Абсолют, +,-	Відн. (%)	Абсолют, +,-	Відн. (%)	Абсолют, +,-	Відн. (%)	Абсолют, +,-	Відн. (%)
Власний капітал	6541	6938	8878	13706	16786	10245	156,63	9848	141,94	7908	89,07	3080	22,47
Статутний капітал	0	0	0	0	0	0	-	0	-	0	-	0	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	6541	6938	8878	13706	16786	10245	156,63	9848	141,94	7908	89,07	3080	22,47
Поточні зобов'язання	12020	9680	22548	72175	86590	74570	620,38	76910	794,52	64042	284,03	14415	19,97
Короткострокові кредити банків	0	0	0	3000	4200	4200	-	4200	-	4200	-	1200	40,00
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	7082	2731	7007	52369	64636	57554	812,68	61905	2266,75	57629	822,45	12267	23,42
Поточні зобов'язання за розрахунками:													
з бюджетом	8	26	905	1383	312	304	3800,00	286	1100,00	-593	-65,52	-1071	-77,44
зі страхування	33	24	38	1	1	-32	-96,97	-23	-95,83	-37	-97,37	0	0,00
з оплати праці	139	267	78	2	73	-66	-47,48	-194	-72,66	-5	-6,41	71	3550,00
Інші поточні зобов'язання	4758	6632	14120	15420	17368	12610	265,03	10736	161,88	3248	23,00	1948	12,63

Основні показники господарської діяльності ДП “УКРДІПРОДОР” за 2013-2017 рр., тис. грн

Найменування показника	Роки					2017/2013рр.		2017/2014 р.		2017/2015 р.		2017/2016 р.	
	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (тис.грн)	18795	18067	67573	120295	189562	170767	908,58	171495	949,22	121989	180,53	69267	57,58
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (тис.грн)	16562	15209	61809	109386	175224	158662	957,99	160015	1052,11	113415	183,49	65838	60,19
Чистий прибуток (збиток) (тис.грн)	215	397	1940	4828	3080	2865	1332,56	2683	675,82	1140	58,76	-1748	-36,21
Необоротні активи (тис.грн)	191	165	1087	2812	3380	3189	1669,63	3215	1948,48	2293	210,95	568	20,20
Оборотні активи (тис.грн)	19450	17575	30339	83069	99996	80546	414,12	82421	468,97	69657	229,60	16927	20,38
Поточні зобов'язання (тис.грн)	12020	9680	22548	72175	86590	74570	620,38	76910	794,52	64042	284,03	14415	19,97
Власний капітал (тис.грн)	6541	6938	8878	13706	16786	10245	156,63	9848	141,94	7908	89,07	3080	22,47

Додаток В

Групування витрат за кваліфікаційними ознаками

<i>Ознака кваліфікації</i>	<i>Групування витрат</i>
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
За видами продукції (робіт, послуг)	Втрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Прямі виробничі витрати Витрати на утримання і експлуатацію машин Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Втрати дільниці Витрати функціональних служб
За календарними періодами	Поточні втрати
За санкціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
За рівнем планування і контрольованості	Регульовані (контрольовані) витрати Нерегульовані (неконтрольовані) витрати
За звітними періодами	Капітальні витрати Фінансові витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
За ступенем залежності від прийняття рішень	Релевантні витрати
За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати
За ознакою переносу вартості в часі	Операційні витрати Витрати на амортизацію

Додаток Г

Нормативна база з обліку, аналізу та контролю витрат підприємства

№ п/п	Документ	Ким і коли затверджений (дата, №)	Зміст	Використання процесі обліку, аналізу та контролю
1	2	3	4	5
1	Конституція України	Постанова ВРУ від 28.06.96р. №254к/96-ВР	Проголошуються права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян в Україні.	Використано при аналізі організаційно-економічної характеристики базового підприємства.
2	Господарський кодекс України	Постанова ВРУ від 16.01.03 №436-IV	Встановлює правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Використовується для контролю легітимності діяльності підприємства
3	Податковий кодекс України	Постанова ВР від 01 січня 2015 року № 71-VIII (зі змінами та доповненнями)	Визначає порядок визначення розміру об'єктів оподаткування підприємства, платників податку, об'єкт оподаткування, регулює порядок нарахування та строки сплати податків, відповідальність тощо	При визначенні поняття оподаткованого прибутку, процесі його оподаткування, перевірці стану бухгалтерського обліку на підприємстві тощо
1. 4	Закон України «Про аудиторську діяльність»	Затверджений постановою ВРУ від 26.01.93 №2939-XII (із змінами та доповненнями)	Регламентує діяльність аудиторських фірм і аудиторів в Україні	Узаконює права, обов'язки, відповідальність аудиторів в Україні
5	Закон України «Про страхування»	Затверджений постановою ВРУ від 07.03.1996 року N 85/96-ВР (із змінами та допов.)	Встановлює громадські засади принципів страхування життя, майна, транспорту.	Права і обов'язки як страхувальників так і застрахованих осіб
6	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Затверджений постановою ВРУ від 16.07.99 №996 (із змінами та доповненнями)	Визначає загальні терміни та принципи бухгалтерського обліку та звітності, а також систему держав, регулювання обліку	Контроль правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві
7	Про затвердження типових форм первинного обліку	Наказ Міністерства №352 від 29.12.95 р.	Затверджені типові форми первинної облікової документації з обліку розрахунків за товари та послуги, наведено вимоги до них	Для організації первинного обліку

1	2	3	4	5
8	Порядок подання фінансової звітності	Постанова Кабміну України від 28 лютого 2000 р. №419	Визначає загальні засади подання фінансової звітності в Україні	Використано при розгляді питання щодо заповнення та подання фінансової звітності у органи.
9	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку	Наказ від 29.12.2000 №356	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	При розгляді порядку ведення податкового обліку витрат та застосування регістрів
10	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291	Визначає перелік рахунків, які підприємства і організації повинні використовувати при веденні бухгалтерського обліку.	При перевірці стану бухгалтерського обліку на підприємстві та порядку відображення формування прибутку та його оподаткування на рахунках бухгалтерського обліку.
11	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. №73 зі змінами та доповненнями	Положенням визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до формування його статей	Використано при заповненні та подання фінансової звітності у відповідні органи
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.	Використовується для виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності

1	2	3	4	5
13	Оренда ПСБО №14	Наказ Мінфіну України від 28.07.2000 року № 181	Визначає нарахування та правильність ведення та передачу чи взяття в оренду тих чи інших матеріальних запасів та основних засобів	Використовується для правильності визначення ведення взятого чи переданого в оренду майна.
14	Витрати ПСБО № 16	Наказ Мінфіну України від 31.12.1999 року № 318	Визначає, що є витати, що входить у витрати підприємства та правильність його ведення	Використовується для встановлення правильності віднесення витрат на підприємстві на собівартість.
15	Інструкція про порядок заповнення форми №5-с "Звіт про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг"	Наказ Міністерства статистики України від 15.10.96р.№306	Наведено порядок заповнення Звіту про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг.	Контроль за формуванням собівартості продукції
16	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції у промисловості	Наказ Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 №47	Визначає методику розрахунку собівартості продукції	Допомагає перевірити правильність розрахунку фактичної собівартості різними методами

Джерело: складено автором самостійно

Додаток Д

до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
"Загальні вимоги до фінансової звітності"

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство Державне підприємство-Український державний інститут з проектування об'єктів дорожнього господарства "Укрдінпродор"

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Коди		
2018	01	01
05416892		
8038900000		
140		
71.11		

Територія

Україна

Організаційно-правова форма господарювання

Вид економічної діяльності

Діяльність у сфері архітектури

Середня кількість працівників ¹

Адреса, телефон 03680, м.Київ, Повітрофлотський проспект, б. 39/1, 044249 85 00

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2017 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	137	61
первісна вартість	1001	5 147	5 153
накопичена амортизація	1002	(5 011)	(5 092)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	118	70
Основні засоби	1010	11 479	10 648
первісна вартість	1011	41 226	41 840
знос	1012	(29 747)	(31 191)
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:	1030	-	-
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1035	-	-
інші фінансові інвестиції	1040	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1045	130	-
Відстрочені податкові активи	1090	-	-
Інші необоротні активи	1095	11 864	10 779
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	11 340	12 104
Виробничі запаси	1101	457	403
Незавершене виробництво	1102	10 882	11 701
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1 376	1 442
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130	-	-
за виданими авансами	1135	-	32
з бюджетом	1136	-	32
у тому числі з податку на прибуток	1145	5 261	4 700
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1155	909	1 226
Інша поточна дебіторська заборгованість	1160	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1165	9 465	12 796
Гроші та їх еквіваленти	1166	-	2
Готівка	1167	9 464	12 794
Рахунки в банках	1170	118	80
Витрати майбутніх періодів	1190	876	678
Інші оборотні активи	1195	29 346	33 057
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
	1200	-	-
Баланс	1300	41 209	43 836

Продовження дод. Д

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400	1 399	1 399
Капітал у дооцінках	1405	259	246
Додатковий капітал	1410	21 300	22 509
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	6 629	3 924
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
Усього за розділом I	1495	29 587	28 079
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Благодійна допомога	1526	-	-
Усього за розділом II	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	3 121	7 880
розрахунками з бюджетом	1620	3 058	2 499
у тому числі з податку на прибуток	1621	186	-
розрахунками зі страхування	1625	187	274
розрахунками з оплати праці	1630	889	904
Поточні забезпечення	1660	636	1 944
Доходи майбутніх періодів	1665	585	183
Інші поточні зобов'язання	1690	3 146	2 073
Усього за розділом III	1695	11 623	15 757
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	41 209	43 836

Керівник

АНТОНЮК О.В.

Головний бухгалтер

ВДОВІНА О.А.

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Продовження дод. Д

Додаток 1
до Національного положення
(стандарту) бухгалтерського обліку 1
"Загальні вимоги до фінансової
звітності"

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

Коди		
2018	01	01
05416892		

Підприємство Державне підприємство-Український державний інститут з
проекування об'єктів дорожнього господарства "Укрдіндор" (найменування)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2017 р.

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Форма №2 Код за КДУД 1801003

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	30 205	30 228
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(29 433)	(28 668)
Валовий :			
прибуток	2090	772	1 560
збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	1 124	648
Адміністративні витрати	2130	(4 634)	(3 569)
Витрати на збут	2150	-	-
Інші операційні витрати	2180	(691)	(598)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(3 429)	(1 959)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	28
Інші доходи	2240	789	1 122
Фінансові витрати	2250	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	(4)	(1)
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	-
збиток	2295	(2 644)	(810)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(10)	(256)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	-
збиток	2355	(2 654)	(1 066)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(2 654)	(1 066)

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	3 264	2 282
Витрати на оплату праці	2505	10 351	8 687
Відрахування на соціальні заходи	2510	1 789	1 585
Амортизація	2515	1 530	2 397
Інші операційні витрати	2520	18 696	15 679
Разом	2550	35 630	30 630

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

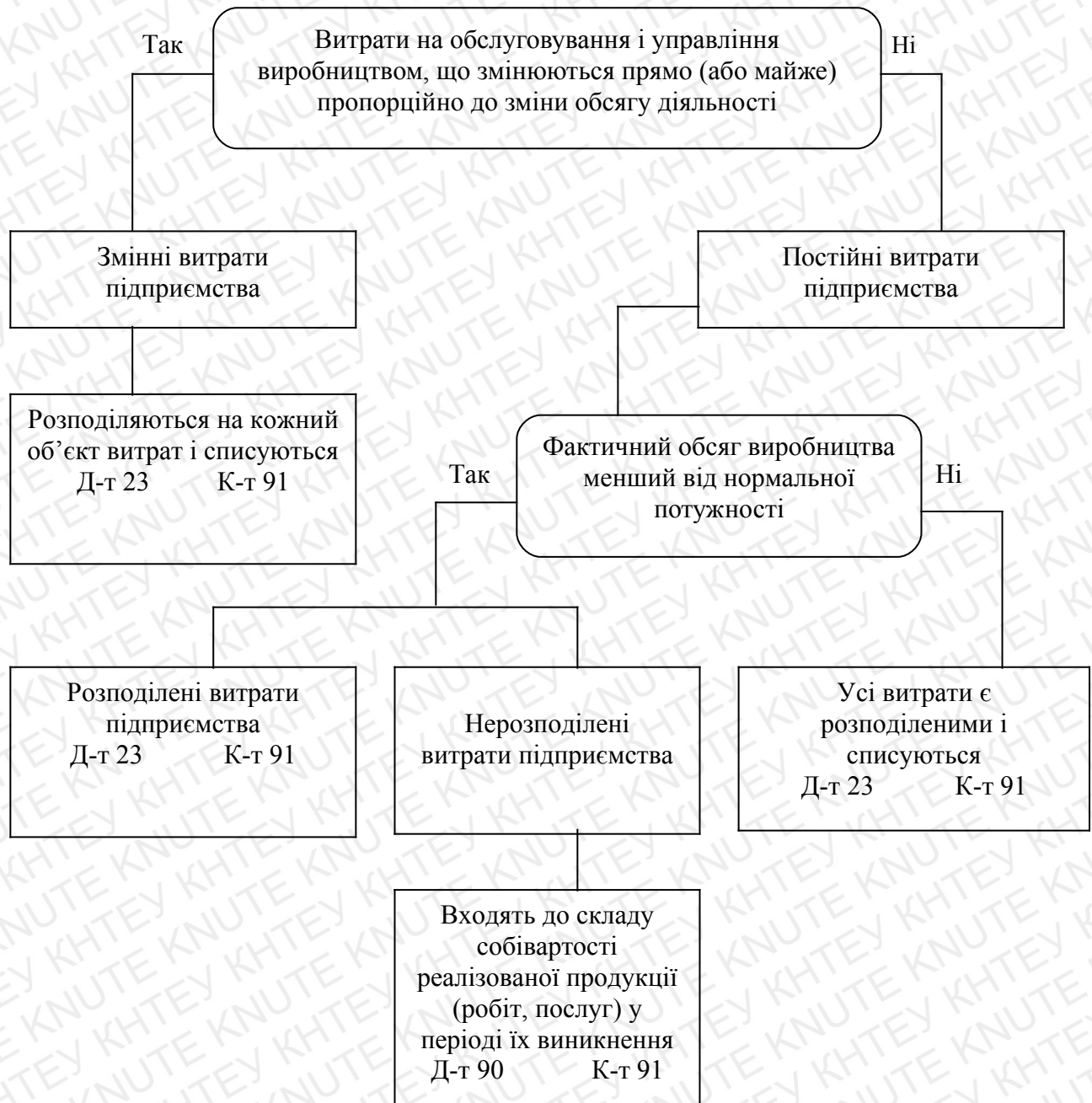
Керівник

АНТОНЮК О.В.

Головний бухгалтер

ВДОВІНА О.А.

Алгоритм розподілу витрат підприємства



Наказ № 228/Б

Про облікову політику підприємства ДП “УКРДІПРОДОР”
та організацію бухгалтерського обліку

м. Київ

„11” листопада 2017 р.

1. Загальні положення

- Дата державної реєстрації, номер свідоцтва про державну реєстрацію, ідентифікаційний код реєстрація від 26 травня 1996 р. Свідоцтво №ВІ-0041537, ідентифікаційний код 23455860
- Дата реєстрації та номер Свідоцтва платника ПДВ 12 липня 1996 р. № св. 112563
- Організаційно-правова форма підприємства Державне підприємство
- Форма власності підприємства Державна
- Юридична адреса та місцезнаходження м. Київ
- Наявність вищестоящої організації відсутня
- Наявність філій, представництв, структурних підрозділів відсутні
- Форма фінансування самофінансування
- Участь в спільній діяльності, включаючи спільні підприємства, проекти, угоди відсутня
- Основний вид господарської діяльності виробництво та торгівля
- Неосновні види діяльності, передбачені статутом відсутні
- Вид фінансової звітності фінансові звіти
- Вид інвестиційної діяльності відсутня
- Вид зовнішньоекономічної діяльності відсутня
- Розмір статутного капіталу 5 852 200 грн.
- Кількість акціонерів (засновників) чотири
- Наявність ліцензій, дозволів, патентів для указаних видів діяльності Патент АС-1 № 12834 виданий ДПА в м. Київ.
- Наявність пільг відсутні
- Середня чисельність персоналу 819 чол.
- Тривалість операційного циклу 22 днів
- Інші дані _____

Для виконання Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-ХІІ, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України з метою забезпечення єдиної облікової політики й надання достовірної фінансової звітності

НАКАЗУЮ:

Здійснити організаційні заходи щодо ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності.

1. Організувати ведення бухгалтерського обліку на підприємстві ДП “УКРДІПРОДОР”.
 - 1.1 Кількісний та якісний склад бухгалтерії 32 чол.
 - 1.2 Права та обов’язки головного бухгалтера і посадових осіб бухгалтерії вчасно складати фінансову звітність
 - 1.3 Права і відповідальність головного бухгалтера і посадових осіб бухгалтерії своєчасно подавати фінансову звітність у відповідні органи
 - 1.4 Затвердити перелік посадових осіб, які складають фінансову звітність і примітки до неї Коломієць О.Л. – бухгалтер
 - 1.5 Загальну відповідальність за ведення податкового обліку Солошук В.В. – головний бухгалтер
 - 1.6 Закріпити за окремими працівниками бухгалтерії конкретні ланки обліку Коломієць О.Л. – проведення обліку за діяльністю ДП “УКРДІПРОДОР”, Солошук В.В. – облік заробітної плати та контроль обліку за діяльністю ДП “УКРДІПРОДОР”
2. Затвердити в складі господарської діяльності підприємства:
 - Звичайну діяльність – основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення, тобто виробництво усіх видів продукції (робіт, послуг), допоміжні й обслуговуючі підприємства включно - за Солошук В.В. – головним бухгалтером ДП “Чернігівський інструментальний завод”.
 - Операційну діяльність – основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є фінансовою або інвестиційною діяльністю – за Коломієць О.Л. - бухгалтером ДП “УКРДІПРОДОР”.
 - Основну діяльність – діяльність, що пов’язана з виробництвом і реалізацією продукції, робіт, послуг, яка є головною метою створення підприємства й забезпечує основний його дохід - за Солошук В.В. – головним бухгалтером ДП “УКРДІПРОДОР”.
 - Інвестиційну діяльність – придбання й реалізацію необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів - за Коломієць О.Л. – бухгалтером ДП “УКРДІПРОДОР”.

- Фінансову діяльність – діяльність, що призводить до змін розміру власного та залученого капіталу підприємства (зміни статутного капіталу, кредити, займи тощо) - за Солощук В.В. – головним бухгалтером ДП “УКРДІПРОДОР”.
3. Вважати надзвичайною подією – подією або операцією, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства і не очікується її повторення в майбутньому, - пожежу, крадіжку, розбій та ін.
 4. Встановити межу істотності в розмірі 100 грн.
 5. Головному бухгалтеру забезпечити дотримання на підприємстві єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і представлення у встановлені строки фінансової звітності на підставі ведення бухгалтерського обліку за управлінською, фінансовою та податковою формою.
 6. Забезпечити відображення господарських операцій підприємства згідно Плану рахунків.
 7. Організувати бухгалтерський облік:
 - Основних засобів і інших необоротних активів згідно форми ОЗ-1
 - Нематеріальних активів п.21 П(С) БО 8
 - МШП згідно рахунка 22
 - Незавершеного виробництва в залежності від методу обліку витрат
 - Транспортно-заготівельних витрат згідно аналітичного обліку
 - Товарів згідно рахунка 28
 - Готівкових розрахунків згідно квитанцій про оплату
 - Безготівкових розрахунків згідно платіжного доручення
 - Розрахунків із засновниками згідно рахунка 67
 - Розрахунків з дебіторами згідно рахунка 37
 - Розрахунків з кредиторами згідно рахунка 63, 64, 65, 66, 67, 68
 - Використовувати для узагальнення інформації про витрати підприємства рахунки класу 8 “Витрати за елементами”
 - Адміністративних витрат згідно рахунка 92
 - Загально виробничих витрат згідно рахунка 91
 - Витрат на збут згідно рахунка 93
 8. Затвердити порядок ведення бухгалтерського обліку окремих господарських операцій:
 - Затвердити перелік і склад, порядок розподілу змінних та постійних загально виробничих витрат)
 - Витрати майбутніх періодів списуються на витрати відповідно до спеціальних розрахунків на підставі кошторису витрат на виробництво продукції, виконання робіт (надання послуг) з урахуванням планової кількості виробів, робіт (послуг)
 - Встановити фінансовий метод обліку витрат на виробництво та фактичної калькуляції собівартості продукції.

Згідно Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 року „ 283/97-ВР та Закону України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 року № 168/97-ВР Н А К А З У Ю:

 1. Встановити порядок накопичення даних про валові витрати та доходи для цілей оподаткування на підставі первинних облікових документів по мірі здійснення операцій.
 2. Призначити відповідальними за виписку податкових накладних по ПДВ та ведення Книги обліку придбання та реалізації товарів (робіт, послуг) Коломієць О.Л.
 3. Для розрахунку сум валового доходу від здійснення торгівлі застосувати порядок розрахунку у фінансовій звітності П(С) БО 15 „Доход”.
 1. Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій
 2. Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві:
 - Скласти постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі 3 чол.
 - Здійснювати інвентаризацію в наступні строки
 - По запасах на 1 число кожного місяця
 - По необоротних активах на 1 число кожного кварталу
 - По дебіторській та кредиторській заборгованості на 1 число кожного місяця
 - По грошових коштах на 1 число кожного кварталу
 - По податках на 1 число кожного кварталу
 3. Затвердити графік документообігу на підприємстві.
 4. Затвердити технологію обробки облікової інформації в бухгалтерії
 5. Встановити відповідальність посадових осіб за підписання документів, реєстрів та звітності (по посадах і видах документів та по видах відповідальності) головний бухгалтер.
 6. Надати право підписання документів з повною відповідальністю головному бухгалтеру
 7. Затвердити зразки підписів робітників, які мають право підпису документів
 8. Надати право підписання звітності:
 - Фінансової головному бухгалтеру Солощук В.В.
 - Статистичної бухгалтеру Коломієць О.Л.
 - Податкової головному бухгалтеру Солощук В.В.

- Іншої бухгалтеру Коломієць О.Л.
9. Затвердити відповідальність за якість та своєчасність складання й надання звітності:
- Фінансової головному бухгалтеру Солощук В.В.
 - Статистичної бухгалтеру Коломієць О.Л.
 - Податкової головному бухгалтеру Соло щук В.В.
 - Іншої бухгалтеру Коломієць О.Л.
10. Покласти обов'язки по веденню управлінського (внутрішньогосподарського) обліку на бухгалтера Коломієць О.Л.
11. Затвердити форми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку синтетичного і аналітичного відповідальних осіб бухгалтера Коломієць О.Л.
12. Затвердити перелік первинних документів, які застосовуються підприємством у практичній діяльності та офіційно затверджених відповідними державними органами
13. Призначити відповідальних:
- За випуску довіреностей на отримання ТМЦ бухгалтера
 - За видачу дозволу на реалізацію продукції, майна, цінностей підприємства головному бухгалтеру
 - За облік і зберігання бланків суворого обліку бухгалтеру
 - За здійснення виробничого контролю головному бухгалтеру
14. Призначити матеріально відповідальних осіб:
- За грошові кошти та інші цінності головного бухгалтера Солощук В.В.
 - За бланками суворого обліку бухгалтера Коломієць О.Л.
 - За товарні цінності бухгалтера Коломієць О.Л.
 - За готову продукцію бухгалтера Коломієць О.Л.
 - За майно, що знаходиться у відділах, підрозділах бухгалтера Коломієць О.Л.
15. Затвердити наступні строки видачі готівки з каси підприємства протягом 1 робочого дня
16. Встановити норму представницьких витрат
17. Встановити граничні норми добових на службові відрядження 18 грн. добових по Україні, та 250 грн. за кордон.
18. Встановити строки звітування за витрачання коштів 3 дні
19. Відповідальність за організацію робіт з ведення обліку, зберігання та видачі трудових книжок і виконавчих листів покласти на бухгалтера Коломієць О.Л.

5. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку

1. Покласти відповідальність на бухгалтера за:
 - Організацію бухгалтерського обліку;
 - Забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах;
 - Зберігання оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку, але не більше 3-х років
2. Покласти відповідальність на головного бухгалтера (або відповідального за ведення бухгалтерського обліку) за:
 - Дотримання на підприємстві єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку;
 - Складання і представлення у встановлені строки фінансової звітності;
 - Контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
 - Участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням збитків від нестачі і псування активів підприємства;
 - Перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших уособлених підрозділах підприємства.
3. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна та зобов'язань підприємства, складання ліквідаційного балансу й фінансової звітності покласти на ліквідаційну комісію, що буде створена згідно чинного законодавства.
4. Покласти відповідальність за зберігання та видачу документів з архіву на бухгалтера
5. Покласти відповідальність за недопущення несанкціонованого доступу до облікових даних на головного бухгалтера
6. Контроль за виконанням наказу.
Контроль за виконанням цього наказу покладаю на головного бухгалтера
Зі змістом ознайомити (під розписку) усіх посадових осіб, причетних до його виконання.

Директор Іванов В.С.

З наказом ознайомлені: 1. Головний бухгалтер Солощук В.В.