

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ
ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА СФЕРИ ПОСЛУГ»**

Студентки 2 курсу, 3м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік,
оподаткування та оцінювання
в бізнесі»

Савости Катерини
Артурівни

Науковий керівник
Старший викладач
Кандидат економічних наук

Найдьонова Наталія
Володимирівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ПОСЛУГ ...	7
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат підприємства.....	7
1.2. Концептуальні основи обліку витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг.....	13
Висновки за розділом 1.....	18
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ ТПК «АЙРА».....	19
2.1. Фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг.....	19
2.2. Відображення звітної інформації про витрати операційної діяльності підприємства сфери послуг.....	29
2.3. Облік витрат операційної діяльності підприємств сфери послуг у системі прийняття управлінських рішень.....	31
Висновки за розділом 2.....	36
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА.....	38
3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства ТОВ ТПК «Айра».....	38
3.2. Запровадження управлінського обліку для удосконалення обліково-аналітичних процесів підприємства сфери послуг.....	44
Висновки за розділом 3.....	46
ВИСНОВКИ.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ.....	60

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогоднішній день в умовах трансформаційної економіки України підвищення конкурентоздатності вітчизняних підприємств примушує підприємців і менеджерів до пошуку ефективних шляхів управління господарською діяльністю. Це зумовило виникнення потреби в формуванні ефективних систем управління виробничо - господарською діяльністю підприємств. Показником успішної роботи підприємств виступає наявність прибутку, підвищення обсягів виробництва та забезпечення конкурентоздатності продукції. Одним з найголовніших внутрішніх чинників ефективної роботи підприємства являється зменшення витрат його операційної діяльності.

Одним з найважливіших факторів стабільного розвитку підприємства є раціональне використання обмежених матеріальних, грошових та трудових ресурсів як у виробничих, так і у невиробничих цілях. Господарська діяльність має бути організована так, щоб окупились витрати та був отриманий прибуток.

У процесі господарювання на підприємстві формуються витрати використаних виробничих запасів (матеріалів, сировини, робіт та послуг), оплати праці працюючих, нарахованих соціальних внесків, зносу необоротних матеріальних та нематеріальних активів тощо. Витрати створюються у процесі формування та використання ресурсів для досягнення визначеної цілі. Вони мають різноманітне спрямування, але більш загальним та принциповим є поділ їх на фінансові, інвестиційні і поточні (операційні) витрати, що зв'язані із безпосереднім провадженням підприємством основної своєї функції – виготовлення продукції чи надання послуг. Важливість і актуальність теми підтверджується і на макрорівні завдяки такому показнику як рівень рентабельності операційної діяльності (що є співвідношенням між результатом та витратами операційної діяльності), який в 2014 році був

від'ємний (-4,1%), але на протязі 2015-2017 років показував стабільний ріст (до 8,8%), а у 2018 році суттєво знизився до 8,4% (Дод. А). Отже, необхідно звернути особливу увагу на зниження операційних витрат, що підвищить прибуток і дозволить зрости показнику рентабельності.

Майже на кожному підприємстві наявні резерви зменшення операційних витрат до їх раціонального рівня, що дозволяє домогтись зростання економічної ефективності діяльності та підвищення конкурентоспроможності. Зменшення операційних витрат на виготовлення одиниці продукції дозволяє підприємству встановлювати більш низькі та гнучкі ціни, що дає важливу перевагу перед конкурентами. Тому для кожного підприємства важливий облік операційних витрат та ефективне управління ними задля отримання високого економічного результату.

Вагомий внесок у розробку теорії та практики обліку операційних витрат в сфері послуг здійснили вітчизняні вчені, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, С.Ф. Голов, Є.В. Калюга, В.М. Жук, В.О. Ластовецький, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, О.А. Петрик, Н.М. Малюга, В.В. Сопко, І.Б. Садовська, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Л.С. Шатковська, М.Г. Чумаченко, В.П. Ярмоленко, В.О. Шевчук,.

Аналіз результатів досліджень учених свідчить, що теоретичні та практичні розробки з питань обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства сфери послуг відображають ґрунтовне розуміння проблем. Проте, серед існуючих проблем можна виділити: недостатнє висвітлення досліджуваних питань в економічній літературі, її оновлення стосовно нормативно-правової бази організації обліку витрат на виконання ремонтних робіт; недостатнє поліпшення обліку витрат як основного джерела інформації для отримання оптимального фінансового результату.

Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає у систематизації, розширенні та закріпленні теоретичних знань, визначенні проблемних питань з методики, організації та практики обліку витрат в управлінні операційною

діяльністю підприємства сфери послуг, розробці рекомендацій з їх удосконалення та практичного використання для прийняття виважених облікових і управлінських рішень в сучасних умовах господарювання. Мета дослідження обумовила необхідність вирішення таких **завдань**:

- дослідити економічну сутність, визнання і класифікацію витрат підприємства;
- визначити концептуальні основи обліку витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг;
- розкрити особливості фінансового обліку витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг;
- дослідити відображення звітної інформації про витрати операційної діяльності підприємства сфери послуг;
- дослідити облік витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг у системі прийняття управлінських рішень;
- надати пропозиції, щодо вдосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства;
- дослідити сучасні можливості управлінського обліку у вдосконаленні обліково – аналітичних процесів підприємства сфери послуг.

Об’єктом дослідження є процес облікового відображення операційних витрат у сфері послуг.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних засад обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства сфери послуг.

Методи дослідження. Були використані методи індукції, дедукції – при дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності; аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до обліку витрат операційної діяльності; спостереження та порівняння – для визначення стану обліку господарських операцій ТОВ ТПК «Айра»; графічний і табличний – для наочного

відображення результатів дослідження.

Інформаційну базу досліджень складають праці відомих вітчизняних і зарубіжних вчених, які досліджували дане питання, нормативно-правові акти, матеріали періодичних видань, звітність підприємства. Дослідження базується на результатах новітніх теоретичних і практичних розробок вітчизняних і зарубіжних вчених.

Практичне значення одержаних результатів роботи полягає в тому, що удосконалено облік операційних витрат ТОВ ТПК «Айра» за допомогою впровадження змін у Наказ про облікову політику стосовно операційних витрат, розробки Робочого плану рахунків та удосконалення документації з розглянутого питання.

В процесі дослідження сформульовано **наукову гіпотезу** стосовно можливості удосконалення обліково процесу щодо операційних витрат за допомогою методів управлінського обліку, яка набула свого підтвердження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку витрат діяльності підприємства (удосконалено форми первинного обліку, інформаційне забезпечення управління підприємствами шляхом розробки внутрішніх звітів) тощо.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження була опублікована стаття «Теоретико-методичні засади обліку витрат в системі управління операційною діяльністю підприємства» у Збірнику наукових праць студентів.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Роботу викладено на 50 сторінках друкованого тексту, що включає 15 таблиць, 1 рисунок, 19 додатків на 43 сторінках. Список використаних джерел включає 66 найменувань, які займають 6 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІК ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат підприємства

Витрати відіграють суттєву роль у діяльності кожного підприємства, оскільки вони є основою ціноутворення, завдяки ним обмежується його прибуток, вони визначають можливості використання цінових методів у конкурентній боротьбі. Витрати дуже тісно взаємодіють із формуванням нової вартості, різноманітними формами капіталу, прибутком, і отже, визначають можливості функціонування підприємства.

Основу сучасних поглядів на витрати було покладено ще в ХІХ столітті. У ХХ столітті були введені в науковий обіг різноманітні види витрат, також витрати починають вивчатись в якості об'єкту обліку і контролю. Отже, перш ніж розглядати сучасне визначення поняття «витрати», потрібно розглянути його витoki, тобто дослідити дане поняття із позиції економічної теорії.

Витрати досліджувались ще класиками політичної економії: А. Смітом введено у обіг поняття «абсолютні витрати», Д. Рікардо – є автором теорії порівняних витрат. Вони під терміном «витрати» розуміли середній рівень суспільних витрат на одиницю продукції, а саме вартість окремої одиниці продукції на окремому середньому підприємстві, досліджували чи рівні середні витрати на всіх підприємствах, які належать до певної галузі.

Аналіз витрат у межах трудової теорії вартості закінчив К. Маркс, який писав: «Витрати – те, що вартує товар капіталісту – тобто сума витрат на купівлю засобів виробництва та робочої сили (постійного та змінного капіталу)» [66].

Також, як і А. Сміт і Д. Рікардо, К. Маркс в своєму формулюванні витрат приділяє увагу лише тим їх статтям, які сьогодні входять у склад виробничої

собівартості продукції, і повну собівартість та інші витрати, що справляють вплив на фінансові результати підприємства, не враховує.

Базою поняття витрат із позицій ідей маржиналізму виступає твердження про те, що будь-яке рішення стосовно виробництва товару супроводжується потребою у відмові від застосування таких же ресурсів в інших виробництвах. Таке поняття ґрунтується на тому, що кількість ресурсів обмежена і неможлива одночасна реалізації усіх можливих варіантів їх використання.

Інституціоналістська теорія витрат яскраво представлена у роботах Дж. К. Кларка та Дж. А. Гобсона. Перший займається проблемою накладних витрат, і також ґрунтовно досліджує різні види витрат: індивідуальні і суспільні, додаткові, абсолютні, виробничі, фінансові, довгострокові і короткострокові. Заслуга Дж.А. Гобсона полягає у тому, що він увів поняття «людських витрат» [66].

Початок розвитку теорії витрат у якості самостійного об'єкта управління, як вважається, почався із їх поділу на постійні та змінні і наступного формування базисів класифікації витрат О.Шмаленбахом. Необхідно зауважити, що розподіл загальних витрат на постійну і змінну частини є передумовою формування і розвитку директ-костингу та CVP-аналізу.

Паралельно із розвитком теоретичних засад управління витратами набув розвитку і їх облік, зокрема поточних витрат, що пропагувалось і розвивалось Т.Лімпергом. Р.Коуз та О.Вільямсон, що стали основоположниками неонституціоналізму, розширили вже традиційне поняття витрат через упровадження трансакційних витрат та досліджували їх вплив на діяльність організацій [66].

Таким чином, розширення уявлень про індивідуальні та суспільні витрати, розгляд процесу їх формування із погляду стадій виробництва та обміну – є результатом теоретичних досліджень, які було проведено у межах трудової теорії вартості, інституціоналізму, маржиналізму та неонституціоналізму.

У економічній літературі і до сьогодні немає однозначного формулювання поняття «витрати». Визначення терміну «витрати» сучасними західними вченими-економістами відрізняється від його розуміння із позицій економічної теорії.

Відомий фахівець в галузі управлінського обліку К. Друрі надає достатньо загальне визначення поняття «витрати». Так, з його позиції, словом «витрати» відображаються грошові виміри всіх ресурсів, які були витрачені для досягнення такої конкретної цілі, як купівля якого-небудь товару чи якої-небудь послуги. Цей термін – як відмічає К. Друрі – має досить багато значень і в різних ситуаціях використовуються різні види витрат.

Достатньо влучно висловлюється представник управлінського підходу щодо тлумачення витрат К.К.Сіо «...у бізнесі існують різноманітні види витрат. Але те, що розглядається під витратами в кожній конкретній ситуації, достатньо часто залежить від погляду керівника» [53, с. 376].

Дослідження розуміння економічної сутності витрат буде неповним, якщо не взяти до уваги точку зору вітчизняних вчених-економістів стосовно трактування цього терміну.

Як відзначає І. Є. Давидович, в економічній літературі витрати трактують по - різному. Зокрема він зазначив, що «...визначення витрат, хоча й відрізняються один від одного, але мають спільну базу, сутність якої зводиться до використання ресурсів: матеріальних, трудових, фінансових» [17, с. 29].

«Кошти підприємства, які пов'язані із формуванням необхідних ресурсів і їх використанням, створюють його витрати» – наступне визначення витрат приведено в підручнику за загальною редакцією М. Г. Грещака [14, с. 5].

Н. С. Андрющенко говорить про наступне «...здійснивши дослідження різних поглядів, можливо стверджувати, що витрати є економічною категорією, яка розглядає грошово-матеріальні ресурси, що використані у процесі діяльності підприємства» [4, с. 6].

За визначенням Л.А. Власенко під «витратами» розуміють «зниження економічних вигод через вибуття активів чи зростання зобов'язань, що можуть

призвести до зниження власного капіталу (за винятком зниження капіталу за рахунок вилучених внесків власників)» [11, с. 30].

Вище зазначені підходи лише частково відображають суть поняття «витрати». Виходячи із цього, витрати необхідно розглядати із діалектичних позицій, а саме із того, що витрати виступають складною економічною категорією, що поєднує у собі за змістом та процесом створення необхідної величини економічних ресурсів на підприємстві, та процес їх використання. Отже, моментом створення витрат виступає початок процесу створення економічних ресурсів і лише після нагромадження розпочинається процес їх використання, що є уже іншою та відносно самостійною формою відображення витрат.

Затрати, як складна економічна категорія, мають власну послідовність та одночасність знаходження в різних (зазначених вище) формах.

Виходячи із цих позицій, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук та Н. М. Цуцурук вважають, що «витрати є грошовим вираженням обсягу економічних ресурсів підприємства в застосованій та споживаній формах, що необхідні для провадження його виробничо-господарської діяльності та досягнення поставлених цілей» [59, с. 16].

В Додатку А.1 розглянуто порівняння визначення сутності витрат з точки зору економічної теорії та обліку. Визначення із економічної точки зору більш повно розкривають суто економічний зміст категорії, а із бухгалтерської – економічні наслідки понесення витрат після завершення виробничого процесу.

Узагальнення вищевикладеного говорить про відсутність однозначності і єдності у трактуванні такої економічної категорії, як витрати, і визначає її як складну і багаторівневу економічну категорію. Вивчення і аналіз літературних джерел дозволяє говорити, що кожний автор наголошував на певні нюанси терміну, лишаючи поза увагою інші. Проаналізувавши вищенаведені думки науковців, можна зробити висновки, що ні один із дослідників, викладаючи власні думки стосовно визначення витрат, не звертав увагу на галузеві особливості. Практика, яка сьогодні іде значно далі теорії, показала, що для

розуміння суті витрат, у тому числі операційних, потрібно враховувати особливості роботи окремої галузі.

Але найбільш глибоким є таке визначення - витрати операційної діяльності — це витрати підприємства, що зв'язані з його основною (тобто спрямованою на виробництво чи реалізацію продукції, робіт, товарів чи послуг, що є головною ціллю створення підприємства і забезпечує основну частину його доходу) діяльністю, а також операціями, що забезпечують її чи спричинені даною діяльністю. При визначенні складових витрат операційної діяльності, потрібно значну увагу приділити затратам виробництва, що займають найбільшу частку та характеризують ефективність діяльності підприємства, і також відображають усі сторони фінансово - господарської діяльності підприємства.

Ураховуючи те, що розподіл витрат спрямовано на рішення найрізноманітніших задач управління, у літературі можна зустріти різні групування видів витрат по ознакам їх класифікації. Найбільш поширеною можна назвати класифікацію витрат у залежності від цілей управління по трьом напрямам, що показано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація операційних витрат в залежності від цілей управління

Напрями класифікації	Види витрат
1	2
1. Витрати задля розрахунку собівартості продукції і оцінки запасів	Спожиті, вхідні; витрати на продукцію та витрати періоду; основні та накладні; прямі та непрямі; одноелементні і комплексні та ін.
2. Витрати для ухвалення управлінських рішень і планування	Постійні та змінні; продуктивні та непродуктивні; релевантні та нерелевантні (безповоротні); середні і граничні тощо
3. Витрати для проведення процесу контролю і регулювання	Регульовані та нерегульовані; постійні і змінні; нормовані і ненормовані; ті, що плануються, та ті, що не плануються і ін.

Джерело: розроблено автором

Загальна класифікація витрат за ознаками і видами наведена в Додатку Б. В Додатку В розглянуто характеристику видів витрат та їх склад.

Класифікація операційних витрат по відношенню до звітного періоду потрібна для розрахунку собівартості продукції, виготовленої в звітному періоді, хоч до собівартості продукції певного звітного періоду включаються не тільки ті витрати, які були присутні у звітному періоді, але ще ті, які не здійснені в цьому періоді, хоч і до цього періоду віднесені.

Важливу роль у управлінні витратами має класифікація витрат по центрам відповідальності, що використовується для поточного контролювання витрат виробництва і реалізації продукції. Затрати по центрам відповідальності класифікуються на витрати виробництва, цехові витрати, технологічного переділу та ін.

Виділяються також види витрат по певним ознакам для цілей їхнього планування [29, с.81]: по місцю виникнення витрат на підприємстві – бувають витрати по цехам, дільницям, центрам відповідальності, структурним підрозділам або в цілому по підприємству; по об'єктам господарської діяльності – це продукція, роботи або послуги; по характеру виробництва – основне виробництво і допоміжне виробництво; по економічному змісту – за елементами витрат; по цільовому призначенню – за статтями калькуляції витрат; по можливості регулювання – регульовані та нерегульовані; по видам діяльності – затрати невиробничої, виробничої, промислової і непромислової діяльності.

Таким чином, операційні витрати - досить складна економічна категорія, що показує вартість трудових, матеріальних та інформаційних ресурсів і технологічного обслуговування здійснення процесу виробництва при виготовленні продукції, виконанні робіт і наданні послуг за умов ринку.

1.2. Концептуальні основи обліку витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг

У процесі дослідження та виконання роботи використана законодавчо-нормативна база, яка регулює єдині підходи до ведення обліку операційних витрат підприємства. В дану нормативну базу входять закони, інструкції, П(С)БО, які наведено в Додатку Г.

На першому рівні нормативно – правового забезпечення знаходиться Податковий кодекс України, яким регулюється виникнення витрат з метою оподаткування і визначені методи амортизації та Кодекс законів про працю, що визначає особливості формування витрат на оплату праці.

На другому рівні знаходяться Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ним визначаються правові засади регулювання, організації ведення обліку і складання фінансової звітності в Україні, у тому числі і обліку і звітності з витрат), «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (ним регулюється порядок обчислення і сплати єдиного соціального внеску, який входить до складу витрат на виробництва), «Про оплату праці» (Закон регулює особливості формування витрат на оплату праці, які включаються о складу виробничих витрат).

На наступному рівні знаходяться Положення по документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, який встановлює порядок створення, відображення і зберігання первинних документів, регістрів та звітності.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і Інструкцією про застосування плану рахунків визначаються особливості відображення в обліку витрат на виробництво готової продукції і надається перелік рахунків і схем реєстрації і групування на них фактів фінансово – господарської діяльності.

На четвертому рівні знаходяться Н(С)БО «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким визначаються особливості складання Балансу (Звіт про фінансовий стан) та Приміток до фінансових звітів (в них міститься інформація про незавершене виробництво), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (в ньому міститься інформація стосовно собівартості реалізованої продукції).

Основним положенням, яким регулюється формування витрат на виробництво є П(С)БО 16 «Витрати», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати. Облік елементів витрат регулюється П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (в частині формування витрат на оплату праці) та П(С)БО 7 «Основні засоби» (в частині нарахування амортизації), П(С)БО 9 «Запаси» (в частині виникнення матеріальних витрат і методів списання запасів на витрати виробництва), П(С)БО 9 «Нематеріальні витрати» (в частині нарахування амортизації нематеріальних активів). На п'ятому рівні знаходяться Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості), на сільськогосподарських підприємствах, якими визначаються витрат в відповідних галузях.

На сьогоднішній день не існує окремого міжнародного стандарту, який би регулював питання обліку витрат, у тому числі і операційних і розкривав методологічні засади формування в обліку підприємства інформації про витрат і її розкриття у фінансовій звітності. Тому при розгляді витрат потрібно керуватись низкою нормативних документів, зокрема: Концептуальною основою фінансової звітності, Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси» та МСБО 16 «Основні засоби». Так, Концептуальна основа фінансової звітності визначає загальні правила обліку витрат, МСБО 2 та МСБО 16 визначають особливості формування матеріальних і амортизаційних витрат. В Україні базові питання обліку витрат регулюються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Разом із тим, у науковій літературі не висвітлені особливості обліку витрат у сфері послуг, не розглянуті аспекти документального оформлення цього питання, що потребує подальшого розгляду у наступних розділах роботи.

Порівняльна характеристика у обліку витрат за міжнародними і національними стандартами обліку наведена в табл.1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика обліку витрат по МСБО та П(С)БО

Ознака порівняння	МСБО	П(С)БО
1	2	3
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілу між учасниками капіталу	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	МСБО виходять із існування загально-прийнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли по економічним елементам і статтям витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, не продуктивні й надзвичайні витрати

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
Визнання витрат	По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	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 протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандарти, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визначаються і звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [26]

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(С)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за такими ознаками:

- регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності», а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку;

- визначення термінів – в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній. класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із

звичайною діяльністю. П(с)БО 16 «Витрати класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

- визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(С)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

- оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(С) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(с)БО 9 «Запаси».

Огляд літературних джерел з обліку операційних витрат наведено в Додатку Д.

Підсумовуючи вищесказане, можна говорити, що основними нормативними документами, якими регулюється облік витрат на виробництво готової продукції є Податковий кодекс України та П(С)БО 16 «Витрати». Питання обліку витрат на виробництво широко розкрито в спеціальній літературі – підручниках, наукових посібниках, монографіях і наукових статтях.

Разом із тим, у науковій літературі не висвітлені особливості обліку витрат у сфері послуг, не розглянуті аспекти документального оформлення цього питання, що потребує подальшого розгляду у наступних розділах роботи.

Висновки за розділом 1

Таким чином, проведене дослідження теоретичних основ обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємств сфери послуг надало змогу зробити наступні висновки.

Операційні витрати - досить складна економічна категорія, що показує вартість трудових, матеріальних та інформаційних ресурсів і технологічного обслуговування здійснення процесу виробництва при виготовленні продукції, виконанні робіт і наданні послуг за умов ринку.

Основними нормативними документами, якими регулюється облік витрат на виробництво готової продукції є Податковий кодекс України та П(С)БО 16 «Витрати». Питання обліку витрат на виробництво широко розкрито в спеціальній літературі – підручниках, наукових посібниках, монографіях і наукових статтях.

Разом із тим, у науковій літературі не висвітлені особливості обліку витрат у сфері послуг, не розглянуті аспекти документального оформлення цього питання, що потребує подальшого розгляду у наступних розділах роботи.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ ТПК «АЙРА»

2.1. Фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг

Товариство з обмеженою відповідальністю «Торгово – промислова компанія «Айра» було створено в 2001 році і знаходиться в м.Київ, вул.Олени Теліги, б.4. Метою діяльності підприємства є отримання прибутку, а основним видом діяльності у нього на сьогодні є надання послуг з ремонту приміщень.

На підприємстві на сьогодні працює 6 осіб, а саме: керівник, головний бухгалтер та чотири робітники. Підприємство може залучати інших працівників при умові наявності замовлень за умов цивільно – правового договору. Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування та сплачує наступні податки і збори: податок на додану вартість, податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток, єдиний соціальний внесок, військовий збір.

Облікова політика підприємства регламентована Наказом про облікову політику підприємства (Додаток Е). В ньому визначені основні особливості ведення обліку, до яких можна віднести: автоматизована форма ведення обліку, ведення обліку здійснюється головним бухгалтером, поріг суттєвості – 0,5% від чистого прибутку, метод списання запасів у виробництво – ФІФО, метод нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів – прямолінійний та інші. Основні фінансово – економічні показники діяльності ТОВ ТПК «Айра» розглянуті в табл.2.1. Дані для аналізу взяті з фінансової звітності, до якої відносять Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, до складу якого входять Баланс та Звіт про фінансові результати (Додатки Ж-К).

Таблиця 2.1

**Основні фінансово – економічні показники діяльності ТОВ ТПК
«Айра» за 2014-2018 рр.**

Найменування показника	Значення показника					Відхилення, +/-			
	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2015/2014	2016/2015	2017/2016	2018/2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чистий дохід, тис. грн.	4114,6	3084,3	11949,8	8225,8	10719,9	-1030,3	8865,5	-3724	2494,1
Собівартість виконаних робіт (наданих послуг), тис.грн.	-	-	-	-	-				
Інші операційні витрати, тис.грн.	4012,9	3907,2	7428,4	5951,3	5402,4	-105,7	3521,2	-1477,1	-548,9
Валовий прибуток, тис. грн.	4114,6	3084,3	11949,8	8225,8	10719,9	-1030,3	8865,5	-3724	2494,1
Прибуток від операційної діяльності, тис.грн.	101,7	-822,9	4553,5	2275	5355,4	-924,6	5376,4	-2278,5	3080,4
Чистий прибуток, тис. грн.	83,4	-822,9	3733,9	1865,5	4391,4	-906,3	4556,8	-1868,4	2525,9
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	4,5	3,1	23,7	554	739,5	-1,4	20,6	530,3	185,5
Фондовіддача, грн/грн	914,4	994,4	504,21	14,85	14,5	80	-490,19	-489,36	-0,35
Фондомісткість, грн/грн	0,001	0,001	0,002	0,067	0,069		0,001	0,065	0,002
Середня чисельність штатних працівників, осіб	9	8	8	9	6	-1		1	-3

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Тривалість одного обороту оборотних активів, днів	356,6	485	70,16	23,99	404,93	128,4	- 414,84	-46,17	380,94
Вартість запасів (середньорічна), тис.грн.	-	-	-	-	-				
Коефіцієнт оборотності запасів	-	-	-	-	-				
Тривалість одного обороту запасів, днів	-	-	-	-	-				
Чиста рентабельність продажу, %	2,03	-26,68	31,25	22,68	40,96	-28,71	57,93	-8,57	18,28
Валова рентабельність продажу, %	100	100	100	100	100				
Операційна рентабельність продажу, %	2,47	-26,68	38,11	27,66	49,96	-29,15	64,79	-10,45	22,3

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [12]

Здійснивши аналіз фінансових результатів діяльності підприємства можна констатувати зростання чистого доходу від реалізації (дохід без ПДВ), зокрема в 2018 році порівняно з 2014 роком позитивний приріст склав 160,53%. При цьому спостерігаються негативні тенденції зростання інших операційних витрат на 34,63% в 2018 році. Втім, валовий прибуток зростає на 160,53%, а операційний та чистий прибуток підвищуються більш, ніж у 52 рази.

Проаналізувавши тенденції зміни залишкової вартості основних засобів бачимо їх суттєве зростання з 4,5 до 4391,4 тис.грн. Показники фондівддачі

і фондоємності свідчать про зниження ефективності використання основних засобів, оскільки перший показник дуже суттєво падає, другий – зростає.

Проаналізувавши тенденції руху кадрів бачимо зменшення середньої чисельності штатних працівників, з 9 до 6 осіб, тобто на 33,33% та достатньо суттєве збільшення середньомісячної заробітної плати на 54,21% за 5 років.

Спостерігається збільшення вартості оборотних активів на кінець року та їх середньорічної вартості – на 192,95% та 54,83% відповідно. При цьому спостерігається негативна тенденція зниження коефіцієнту оборотності оборотних активів і підвищення тривалості одного обороту.

Аналізуючи показники рентабельності, бачимо, що спостерігаються збільшення чистої рентабельності продажу з 2,03% до 40,96% та операційної рентабельності продажу з 2,47 до 49,96%, а валова рентабельність продаж рівна 100% через нульове значення собівартості реалізованої продукції і однакові значення чистого доходу та валового прибутку.

В цілому, підводячи підсумки, можна сказати, що підприємство працює стабільно, і не дивлячись на погіршення деяких показників його стан можна охарактеризувати як стійкий.

Облік витрат і калькулювання собівартості послуг ґрунтується на єдиній методологічній основі. Загальна методологічна основа у побудові обліку та обчисленні собівартості на підприємствах сфери послуг (ремонт) необхідна для забезпечення єдності в плануванні показників, можливості їх узагальнення на рівні галузей в цілому, порівнянності собівартості робіт на різних підприємствах, виявлення невикористаних резервів для її подальшого зниження.

В ТОВ ТПК «Айра» згідно Наказу про облікову політику витрати підприємства в бухгалтерському обліку визнаються і нараховуються згідно П(С)БО 16 «Витрати».

ТОВ ТПК «Айра» для ведення обліку затрат обрало ведення обліку із використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

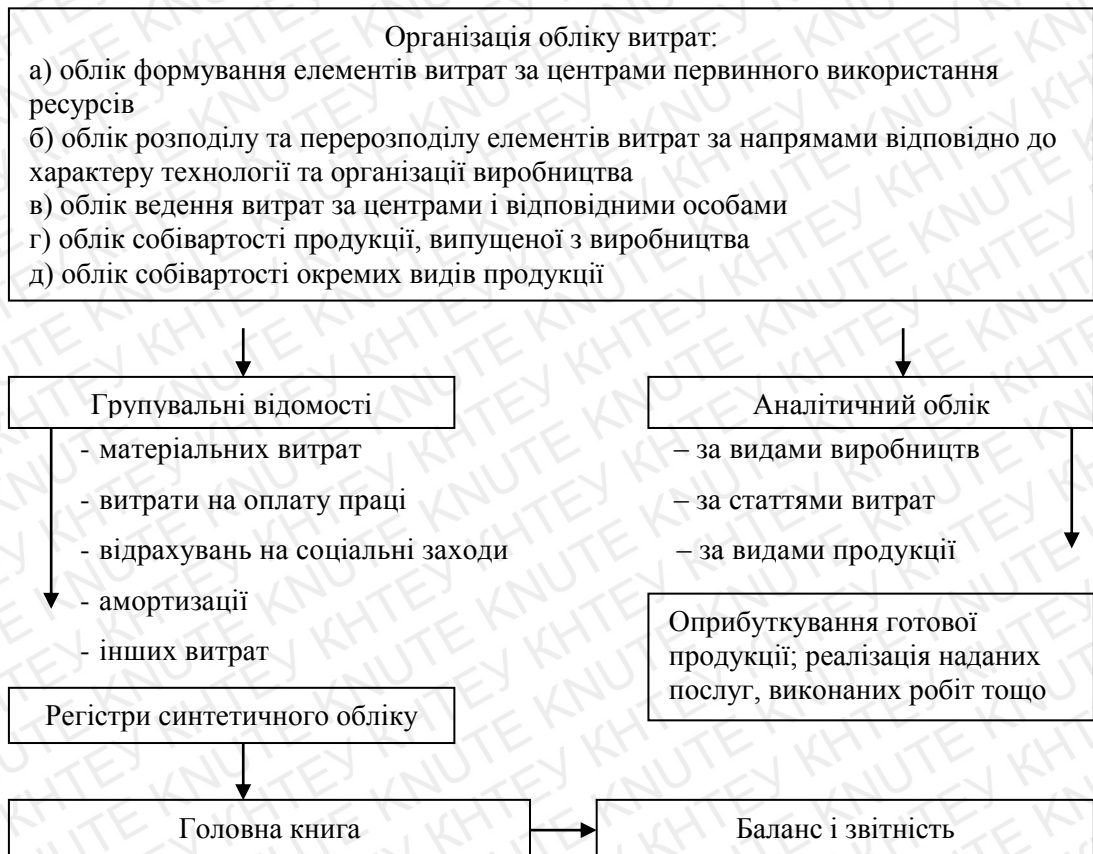


Рис. 2.1. Організація обліку витрат на ТОВ ТПК «Айра»

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [14]

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» на ТОВ ТПК «Айра» призначено для узагальнення інформації щодо матеріальних витрат за звітний період. За дебетом цього рахунку відображені суми визнаних матеріальних затрат, по кредиту - списані на рахунок 23 «Виробництво» прямі матеріальні витрат, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт чи послуг), до витрат підсобних допоміжних виробництв, і на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат наведена в табл.2.2.

По дебету рахунку 81 «Витрати на оплату праці» відображаються суми визнаних витрат на оплату праці, по кредиту – їх списання на рахунок 23 «Виробництво» - витрат, які прямо включені в виробничу собівартість продукції (робіт або послуг), до затрат допоміжних (чи підсобних) виробництв, на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 2.2

Облік матеріальних витрат ТОВ ТПК «Айра» за вересень 2018 року

№ п/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Відпущені з складу виробничі запаси і малоцінні і швидкозношувальні предмети для операційної діяльності підприємства	лімітно – забірна картка	80	20,22	200
2	Відображено вартість готової продукції, товарів, використаних для власних потреб	лімітно – забірна картка	80	27,28	4750
3	Відображено вартість наданих підприємству послуг, необхідних для операційної діяльності підприємства	акт наданих послуг	809	685	660
4	Відображено вартість послуг з постачання електроенергії	квитанція	803	631	3870
5	Віднесено матеріальні витрати на: - витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат		23	80	6551
6	- утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці	бухгалтерська довідка	79	80	1658
7	- загальногосподарські потреби		79	80	998
8	- витрати на збут		79	80	98
9	- інші витрати операційної діяльності		79	80	175

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [11]

При здійсненні витрат матеріалів оформлюються первинні документи, характеристика яких наведена в Додатку Л.

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» призначено для узагальнення даних про витрати на оплату праці у періоді.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці наведена в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Облік витрат на оплату праці ТОВ ТПК «Айра»

№ п/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Нараховано основну заробітну плату робітникам	розрахунково- платіжна	811	66	60584
2	Нараховано додаткову заробітну плату робітникам	відомість	812	66	31570
3	Нараховано відпускні (СТОВ «Лучанське -2» не формує резерву на забезпечення майбутніх виплат відпускних)	розрахунково- платіжна відомість	814	66	1479
4	Нараховано заробітну плату за час простою через зовнішні причини		815	66	660
5	Відображено суму нарахованої матеріальної допомоги	розрахунково- платіжна відомість	816	66	798
6	Віднесено витрати на оплату праці: - на витрати основного виробництва в сумі прямих витрат на оплату праці	Бухгалтерська довідка	23	81	78291
7	- на фінансові результати в частині непрямих витрат на оплату праці		79	81	16800

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [14]

Документальне забезпечення обліку витрат на оплату праці розглянуто в Додатку М.

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначений для узагальнення відомостей про затрати і відрахування на соціальні заходи.

По дебету рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи» відображено належну суму відрахувань на соціальні заходи, по кредиту - списання на рахунок 23 «Виробництво» сум відрахувань, що прямо включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних (чи підсобних) виробництв, на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків з обліку відрахувань на соціальні заходи наведена в табл.2.4.

Таблиця 2.4

Облік відрахувань на соціальні заходи ТОВ ТПК «Айра»

№ п/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Нараховано єдиний соціальний внесок	розрахунково-платіжна відомість	821	65	20920
2	Списано витрати на фінансовий результат	бухгалтерська довідка	79	821	20920

Джерело: розроблено автором

ТОВ ТПК «Айра» обрало прямолінійний метод нарахування амортизації, відповідно до якого сума амортизації річна визначається як результат ділення вартості, що амортизується, на термін корисного використання об'єкту основних засобів.

Рахунок 83 «Амортизація» призначений для узагальнення відомостей про суми нарахованої амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів.

По дебету рахунку 83 «Амортизація» відображають суми нарахованих амортизаційних відрахувань, по кредиту - списання на рахунок 23 «Виробництво» сум амортизаційних відрахувань, що можуть бути прямо включені у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), до витрат

допоміжних (чи підсобних) виробництв, на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків з амортизації наведена в табл.2.5.

Таблиця 2.5

Облік амортизації ТОВ ТПК «Айра»

№ п/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Відображено суму нарахованого зносу:	відомість нарахування амортизації	831	131	500
	- основних засобів		832	132	-
	- інших необоротних матеріальних активів				
	- нематеріальних активів		833	133	-
2	Віднесено суму зносу на:- витрати основного виробництва в частині нарахованого зносу виробничого обладнання	бухгалтерська довідка	23	83	500
3	- фінансові витрати в частині непрямих витрат на амортизацію		79	83	-

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [20]

По дебету рахунку 84 «Інші операційні витрати» відображають суму визнаних витрат, по кредиту - списання на рахунок 23 «Виробництво» затрат, що прямо включаються у виробничу собівартість продукції (робіт. послуг), до витрат допоміжних (чи підсобних) виробництв, на відповідний рахунок 79 «Фінансові результати». Аналітичний облік за рахунком 84 «Інші операційні витрати» проводять за видами витрат.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат наведена в табл.2.6.

Таблиця 2.6

Облік інших операційних витрат ТОВ ТПК «Айра»

№ п/п	Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
01	02	03	04	05	06
1	Відображення у складі інших операційних витрат: - втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей	Інвентаризаційна відомість	84	20,27	180
2	- оплата готівкою (у безготівковій формі) сум страхового відшкодування	Видатковий касовий ордер	84	30,31	-
3	- списання безнадійної поточної дебіторської заборгованості	бухгалтерська довідка	84	36	-
4	- сума податків та зборів	Відомість нарахування податків і зборів	84	64	980
5	Відображено інші операційні витрати у складі: - витрат виробництва в частині прямих витрат	Бухгалтерська довідка	23	84	1100
6	- фінансових результатів в частині непрямих витрат		79	84	60

Джерело: розроблено автором

Облік загальновиробничих витрат здійснюється за допомогою таких же документів і реєстрів, як і при обліку виробничих витрат.

Таким чином, фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства сфери послуг «Айра» ведеться із врахуванням нормативних і законодавчих джерел, але деякі його аспекти потребують покращення.

2.2. Відображення звітної інформації про витрати операційної діяльності підприємства сфери послуг

Після формування первинної документації з обліку операційних витрат, рознесення їх по журналам і відповідним відомостям на основі даних формується головна книга, потім шахматна відомість і оборотно-сальдова відомість.

Дані з неї переносяться в фінансову звітність ТОВ ТПК «Айра», яка складається з Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

Зокрема дані про операційні витрати в ньому показані в Балансі (Розглянута собівартість незавершеного виробництва), Звіті про фінансові результати (рядки 2050, 2180).

За даними Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва за 2018 рік витрати від операційної діяльності можна розглянути в табл.2.7.

Таблиця 2.7

Формування витрат операційної діяльності у 2018 році за Фінансовим звітом суб'єкта малого підприємництва

Показники	Код рядка	Сума, тис. грн
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	-
Інші операційні витрати	2180	5402,4

Джерело: розроблено автором

Отже, зведений облік операційних витрат на підприємстві ведеться з дотриманням законодавчих і нормативних актів та відповідає вимогам і потребам користувачів.

Процедура формування звітності відбувається в автоматизованому режимі. Система "1С – Бухгалтерія" є універсальною бухгалтерською програмою.

Усі документи з обліку операційних витрат по аналітичному обліку формуються у грошовому, а якщо це потрібно, то і в натуральному виразі.

Зокрема, видаються такі документи:

- оборотно-сальдова відомість, що утримує дані про сальдо та обороти за об'єктами обліку;
- картка субконто, що містить усі проводки з даним об'єктом обліку;
- аналіз рахунка за субконто – кореспонденції з різними рахунками кожного об'єкта обліку;
- аналіз субконто – зведення всіх підсумків за даними субконто;
- обороти між субконто.

Крім цього, програма дає змогу створювати звіти довільної форми, що використовують дані не лише синтетичного, а й аналітичного обліку.

Окрім Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва підприємство подає наступні форми статистичної звітності: «Звіт про обсяги реалізованих послуг» (в даному Звіті наводиться інформація про вартість реалізованих послуг, і хоча дана форма містить розділ II «Витрати від операційної діяльності щодо надання послуг», але ТОВ ТПК «Айра» його не заповнює, оскільки фінансується не з бюджету), Звіт про розрахунки з нерезидентами (не містить інформації стосовно операційних витрат) та Структурне обстеження підприємства (в Розділі 3 «Розподіл основних показників за видами економічної діяльності» наводиться інформація щодо: матеріальних витрат та витрат на оплату послуг використаних у виробництві послуг; інших платежів підрядникам; амортизації; витрат на оплату праці; відрахувань на соціальні заходи, а у Розділі 4 міститься розподіл матеріальних витрат і витрат на оплату послуг, використаних у виробництві продукції (товарів, послуг)).

Крім статистичної звітності підприємство подає і податкову звітність, а саме: Податкова декларація з податку на прибуток підприємств (в ній відсутні дані щодо сум операційних витрат, але в Додатку М до декларації міститься інформація про суми нарахованої амортизації за групами основних засобів), Декларація з податку на додану вартість (в ній відсутні дані про операційні витрати), Податковий розрахунок сум доходу нарахованого (сплаченого) на

користь платників податку і сум утриманого з них податку (не містить даних щодо операційних витрат, крім загальних витрат на оплату праці), Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, надбавки, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (містить інформацію щодо нарахованої заробітної плати, як частини витрат, та суми єдиного соціального внеску).

Таким чином, звітність підприємства щодо операційних витрат представлена декількома формами звітності, але загальна сума операційних витрат розкривається лише в Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва, інші форми відображають лише інформацію щодо загальних сум витрат.

2.3. Облік витрат операційної діяльності підприємств сфери послуг у системі прийняття управлінських рішень

Бухгалтерський облік витрат на виконання ремонтних робіт залежно від видів об'єктів обліку у бухгалтерії ТОВ ТПК «Айра» організовано за замовленнями відповідно. Облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання угоди.

Групування витрат операційної діяльності ведеться за наступними елементами (табл.2.8)

Необхідно зазначити, що специфіка роботи ТОВ ТПК «Айра» включає складання кошторисів на ремонтні роботи. Для цього використовуються при потребі довідники матеріалів, виробів та конструкцій, стандартні фрагменти на виробу, конструкції, типові вузли та деталі; параметри необхідні для нарахування накладних витрат тощо.

**Групування витрат операційної діяльності у бухгалтерії ТОВ ТПК
«Айра»**

Елементи витрат	Склад елементів витрат, витрачених на виконання будівельно-монтажних робіт
Матеріальні витрати	будівельні матеріали; виробничі запаси; паливо; запасні частини; малоцінні та швидкозношувані предмети; інші матеріали
Витрати на оплату праці	основна та додаткова заробітна плата, заохочення та виплати працівникам, які зайняті виконанням БМР
Відрахування на соціальні заходи	нарахування єдиного соціального внеску; інші відрахування
Амортизація	амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів
Інші операційні витрати	послуги зв'язку; витрати на відрядження; плата за розрахунково-касове обслуговування; податки, збори та платежі, витрати на охорону праці, інші види витрат

Джерело: розроблено автором

Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати щомісяця визначаються і відносяться на окремі об'єкти калькулювання по прямих ознаках на підставі первинних облікових документів.

Кількість відпущених у виробництво послуг ТОВ ТПК «Айра» масових однорідних матеріалів (пісок, щебінь, галька тощо) у великих кількостях при неможливості їх відпуску за фактичною вагою (масою) або обсягом (зважуванням або вимірюванням) дозволяється визначати на підставі проведення періодичних (не рідше одного разу на місяць) інвентаризацій залишків цих матеріалів. Результати інвентаризації оформлюють відповідним актом. Витрати матеріалів визначають розрахунково, використовуючи метод періодичного списання:

Залишок на початок місяця + Надходження - Залишок на кінець місяця = Витрати на виробництво (при відсутності інших каналів вибуття матеріалів).

Фактичні витрати таких матеріалів згідно з розрахунком оформлюють спеціальним актом довільної форми.

На ТОВ ТПК «Айра» виконроб є одночасно і матеріально відповідальною особою, тому списання матеріалів, конструкцій, деталей, твердого і рідкого палива на витрати виробництва відображається у матеріальному звіті (з урахуванням обсягів виконаних робіт) без складання спеціальних первинних документів.

Передбачені законодавством відрахування єдиного соціального внеску від заробітної плати персоналу, яка віднесена до прямих виробничих витрат, згідно із розрахунком включають до собівартості будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою.

Витрати на утримання і експлуатацію власних та орендованих машин і механізмів обліковують за їх видами або групами і відносять на витрати окремих об'єктів калькулювання (окремі об'єкти обліку витрат, замовлення тощо) прямим методом на підставі первинних документів про їх використання і лише в окремих випадках вони можуть розподілятися умовно (пропорційно відпрацьованим машино-годинам тощо).

Облік витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів ведуть за статтями такими статтями:

- витрати на оплату праці робітників, зайнятих управлінням і обслуговуванням машин;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на паливо, інші допоміжні експлуатаційні матеріали;
- амортизаційні відрахування;
- витрати на ремонт машин.

До інших виробничих витрат, які можуть бути віднесені безпосередньо на вартість будівельно-монтажних робіт відносять витрати на виконання виправлень та гарантійних робіт, за умови включення таких робіт до контракту й належного оформлення документів щодо виконання такого ремонту; втрати від браку.

У виробничу собівартість ремонтних робіт включаються витрати на виправлення браку за винятком:

- 1) остаточно забракованої продукції за її справедливій вартості;
- 2) сум, відшкодованих працівниками, що допустили брак;
- 3) сум, отриманих від постачальників за неякісні сировину, матеріали і комплектуючі вироби.

Приклад попереднього розрахунку ремонтних робіт є спрощений кошторис з ремонту офісного приміщення, який подано в табл.2.9.

Таблиця 2.9

Оцінка ефективності будівельно-монтажних робіт по капітальному ремонту офісного приміщення

Показники	Сума, грн
1. Вартість будівельно-монтажних робіт (без ПДВ), усього	200000,00
2. Прямі витрати	169342,53
2.1 Вартість матеріалів, виробів, конструкцій	112947,99
2.2 Заробітна плата	53898,15
3. Загальновиробничі витрати	19596,63
4. Адміністративні витрати	1694,25
5. Прибуток	9366,59
6. Рентабельність будівельно-монтажних робіт, %	4,68

Джерело: розроблено автором

Побудову та вдосконалення системи управлінського обліку на ТОВ ТПК «Айра» пропонується здійснювати шляхом:

- виділення основних понять і процедур, системи управлінського обліку;
- виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;
- формування моделі управлінського обліку з урахуванням особливостей галузі та підприємства;

- побудови інформаційної системи;
- адаптації документообороту до обраної інформаційної системи;
- розподілу відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації і стимулювання їх зниження.

Існуючі документи, що відображають витрати ТОВ ТПК «Айра» (акти на списання матеріалів, акти прийому-здачі робіт, довідки про виконані роботи, путьові листи, відомості та ін.), мають доповнюватись новими документами, які вводяться поруч із діючими (форма оперативного обліку та контролю витрат, тижнева довідка для заповнення форми).

Приклад однієї з форм наведений нижче (табл.2.9).

Таблиця 2.9

Форма оперативного обліку витрат операційної діяльності за вересень 2019 року, тис.грн.

Вид витрат	Особа, відповідальна за здійснення витрат	план	факт	відхилення, +-
1	2	3	4	5
Матеріальні витрати, в т.ч.	виконроб	275	287,1	12,1
основні матеріали	виконроб	120	144,6	24,6
допоміжні матеріали	виконроб	33	32,4	-0,6
електроенергія	виконроб	66	64,1	-1,9
вода	виконроб	12	11	-1
інші витрати	керівник	44	35	-9
Витрати на оплату праці, в т.ч.		105,1	105,1	-
робітникам	керівник	68,6	68,6	-
адміністративному персоналу	керівник	36,5	36,5	-
Вілрахування на соціальні заходи		22,6	22,6	-

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5
робітників	керівник	15,1	15,1	-
адміністративного персоналу	керівник	7,5	7,5	-
Амортизаційні відрахування	керівник	5,4	5,4	-
Інші операційні витрати, в т.ч.		1,3	30,9	29,6
списання інструментів	виконроб	0,7	0,4	-0,3
списання МШП	виконроб	0,6	0,6	-
виправлення браку	виконроб	-	12,1	12,1
канцтовари	виконроб	-	0,4	0,4
вихід з ладу основних засобів	виконроб	-	15	15
інші витрати	виконроб	-	2,4	2,4
Непередбачувані витрати	виконроб	-	-	-
Разом витрат		404	451,1	47,1

Джерело: розроблено автором

Ведення даної форми допоможе підприємству не тільки фіксувати, а й контролювати витрати операційної діяльності та розробляти управлінські рішення щодо їх скорочення.

Таким чином, загальна організація обліку операційних витрат ТОВ ТПК «Айра» відповідає встановленим законодавчим і нормативним вимогам, але потребує удосконалення Наказ про облікову політику і Робочий план рахунків в частині обліку операційних витрат та документальне забезпечення управлінського обліку підприємства.

Висновки за розділом 2

Проведене дослідження сучасного стану обліку витрат в системі управління операційною діяльністю ТОВ ТПК «Айра» дозволило зробити наступні висновки.

Досліджуване підприємство працює стабільно, і не дивлячись на погіршення деяких показників його стан можна охарактеризувати як стійкий.

Облік витрат і калькулювання собівартості послуг ґрунтується на єдиній методологічній основі. ТОВ ТПК «Айра» для ведення обліку затрат обрало ведення обліку із використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Звітність підприємства щодо операційних витрат представлена декількома формами звітності, але загальна сума операційних витрат розкривається лише в Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва, інші форми відображають лише інформацію щодо загальних сум витрат.

Процедура формування звітності відбувається в автоматизованому режимі. Система "1С – Бухгалтерія" є універсальною бухгалтерською програмою.

Загальна організація обліку операційних витрат ТОВ ТПК «Айра» відповідає встановленим законодавчим і нормативним вимогам, але потребує удосконалення Наказ про облікову політику і Робочий план рахунків в частині обліку операційних витрат та документальне забезпечення управлінського обліку підприємства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства ТОВ ТПК «Айра»

В ТОВ ТПК «Айра» відповідно до Наказу про облікову політику витрати на виробництво підприємства в бухгалтерському обліку визнаються і нараховуються згідно П(С)БО16 «Витрати».

Зокрема, Наказ передбачає, що згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати відображаються у балансі одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, а у Звіті про фінансові результати – одночасно з доходами, для отримання яких вони понесені. До виробничої собівартості послуг включаються: прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Взагалі, питань, що потребують визначення на підприємстві у межах облікової політики щодо операційних витрат чи не найбільше з усіх ділянок обліку:

1. Встановлення об'єктів витрат.
2. Визначення калькуляційних одиниць.
3. Методи обліку витрат.
4. Методи калькулювання собівартості продукції робіт, послуг.
5. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції робіт, послуг.
6. Бази розподілу змінних загальновиробничих витрат.
7. Бази розподілу постійних (розподілених) загальновиробничих витрат.
8. Перелік та склад витрат зі збуту, адміністративних витрат, інших операційних витрат.

Об'єктом витрат може бути послуга, яка потребує визначення пов'язаних з її виконанням витрат. Кожен підрозділ підприємства здійснює витрати, і його можна кваліфікувати як центр витрат. Це стосується і невиробничих підрозділів підприємства. При цьому для забезпечення обліку витрат за кожним центром відповідальності необхідно визначитись із робочим планом рахунків, на яких будуть накопичуватись витрати відповідних підрозділів.

Калькуляційною одиницею може бути кожен вид послуг. Для накопичення витрат за кожною калькуляційною одиницею необхідно відкоригувати робочий план рахунків.

Методи обліку витрат також визначаються ТОВ ТПК «Айра» самостійно в межах облікової політики підприємства. Метод обліку витрат тісно пов'язаний з калькуляційними одиницями і в більшості випадків залежить від їх визначення. Можна виділити наступні методи обліку витрат: позамовний (контрактний, партійний); за постійно повторюваними процесами (за процесами; простий (прямий), попередільний), нормативний, котловий.

Виділяють основні методи калькулювання собівартості продукції: простий (однопредільний); позамовний; попередільний (за процесами); метод коефіцієнтів; нормативний; за змінними витратами; повного розподілу витрат між виробами; параметричний; комбінований.

Перелік і склад змінних та постійних загально виробничих витрат визначається підприємством самостійно, виходячи з П(С)БО 16 «Витрати». До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; амортизація нематеріальних активів загально виробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення тощо.

Змінні загальновиробничі витрати та частина постійних (розподілені) підлягають розподілу. Наприкінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною продукцією і виправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами або групою виробів. Базис розподілу змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат визначаються підприємством самостійно, виходячи із переліку, що представлений п.16 П(С)БО 16 «Витрати».

Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені. Постійні загальновиробничі витрати (розподілені) розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу: годин праці, суми заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо.

Перелік та склад витрат зі збуту, адміністративних витрат, інших операційних витрат визначається підприємством самостійно відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Із загального переліку, поданого у стандарті, підприємство визначає свій склад таких витрат відповідно до специфіки своєї діяльності.

Для ТОВ ТПК «Айра» пропонується наступний фрагмент Наказу про облікову політику щодо операційних витрат:

1. Основою формування інформації про витрати вважати П(С)БО 16 «Витрати».
2. Витрати відображати в бухгалтерському обліку з використанням рахунків класу 8.
3. Контроль витрат операційної діяльності здійснювати в припущенні того, що сума всіх витрат операційної діяльності не співпадає з сумою за елементами операційних витрат, зокрема на суму змін залишків напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості вибулих товарів, інвалюти, запасів.
4. Об'єктом витрат вважати послуги, а калькуляційною одиницею – кожен вид послуг.

5. Встановити наступний метод обліку витрат – позамовний.
6. Перелік прямих витрат, які включаються до собівартості послуг, прямо пов'язаних з виробництвом, наведений у Додатку Н.
7. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг наведений Додатку П.
8. Загальновиробничі витрати складаються з постійних та змінних. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на розподілені та нерозподілені. Перелік і склад постійних загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу, відповідає Додатку Р. Сума змінних загальновиробничих витрат визначається як загальна сума загальновиробничих витрат за вирахуванням суми постійних витрат. Змінні витрати окремо не розподіляються (на розподілені та нерозподілені).
9. Прийняти за базу розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності – людино-години основних робітників. Розподіл постійних загально виробничих витрат здійснювати за формою, наведеною у Додатку С.
10. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.
11. За базу розподілу суми розподілених постійних та змінних загальновиробничих витрат прийняти:
 - а) для їх розподілу по видах виробництв - суму показників:
 - заробітна плата основних працівників;
 - витрати допоміжних виробництв;
 - витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання.
 - б) для їх розподілу по видах продукції в межах видів виробництв – витрати на оплату праці основних працівників.
12. З метою визначення повної собівартості послуг та виконаних робіт розподіляти адміністративні витрати та витрати на збут пропорційно витратам на оплату праці основних виробничих працівників.

13. У разі здійснення операцій з продажу товарів (торгівельна діяльність) до складу прямих витрат, які включаються до собівартості придбаних та реалізованих товарів, включати статті, наведені в Додатку Т.

14. Перелік та склад витрат зі збуту, адміністративних витрат, інших операційних витрат визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Для ведення обліку операційних витрат доцільно включити до Робочого плану рахунків наступні рахунки та субрахунки:

80 «Матеріальні витрати»

801 «Витрати сировини і матеріалів»

802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих»

803 «Витрати палива та енергії»

804 «Витрати тари і тарних матеріалів»

805 «Витрати будівельних матеріалів»

806 «Витрати запасних частин»

809 «Інші матеріальні витрати»

81 «Витрати на оплату праці»

811 «Виплати за окладами й 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»

83 «Амортизація»

831 «Амортизація основних засобів»

832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»

833 «Амортизація нематеріальних активів»

84 «Інші операційні витрати»

841 «Послуги зв'язку»

842 «Витрати на відрядження»

843 «Плата за РКО»

844 «Витрати на охорону праці»

845 «Інші витрати»

Додатково пропонується включити як додаток до Наказу про облікову політику наступний графік документообороту операційних витрат (Додаток У).

Наведений перелік документів доцільно доповнити ще одним – актом витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів та допоміжних матеріалів на виробництво послуг (приклад акту наведено в табл.3.2). Доцільність цього акту зумовлена наступним – акт дозволить фактично списати запаси на надання послуг, з визначенням конкретної послуги, переліку використаної сировини та матеріалів, норми витрат, витрати за нормою на весь обсяг послуг, фактичні витрати з врахуванням відхилень по якості, ціні і сумі, відхилення та їх причини.

Таблиця 3.2

Акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів та допоміжних матеріалів на виробництво послуг

№ за п/п	Найменування сировини і матеріалів		од.виміру	Норма витрат на одиницю	Витрати по нормі на весь обсяг послуг	Ціна	сума на випуск по нормі	фактичні витрати, закладки на послугу	Добавка по якості	Всього витрачено	Ціна	сума на випуск фактично	Економія / перевитрати	Причини відхилення
1	лак	кг	565	418,1	10,87	4544,75	396	10	406	10,87	4413,22	-131,5	висока в'язкість	

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [4]

Використання запропонованого первинного документу з обліку витрат виробництва (акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів на виробництво) дасть змогу удосконалити первинний облік витрат на основі формування додаткових об'єктів обліку та сприятиме формуванню оптимальної обліково-контрольної інформації для потреб управління.

3.2. Запровадження управлінського обліку для удосконалення обліково-аналітичних процесів підприємства сфери послуг

В цілому управлінський облік витрат на підприємстві зводиться до порівняння фактичних показників з плановими, без проведення детального розгляду кожного фактору впливу на рівень витрат собівартості продукції.

Отже, можна стверджувати, про відсутність аналізу витрат виробництва на підприємстві. Це є історичним недоліком, оскільки аналіз виробничої діяльності дає можливість своєчасно виявити недоліки технології виробництва, визначити їх кількісний вплив та прийняти відповідні управлінські рішення для їх усунення, а також виявити резерви підвищення ефективності виробництва. З метою посилення аналітичної роботи на підприємстві необхідно в обов'язки головного бухгалтера включити здійснення систематичного аналізу витрат з виробництва продукції.

На сучасному етапі для досягнення найвищої ефективності в організації обліку та аналізу в загальному і зокрема обліку витрат на виробництво і виходу продукції можна досягти за умов використання персональних комп'ютерів. Заходи з удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності можна звести у таблицю (Додаток Ф)

Крім того, пропонуємо впровадити бюджетування і складання кошторисів витрат за їх елементами, приклад яких наведено нижче (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Кошторис внутрішніх робіт ТОВ ТПК «Айра»

Найменування	од.виміру	кі-ть	вартість робіт		Вартість матеріалів		Загальна вартість
			за од.	загальна	за од.	загальна	
Підлога	1	2	3	4	5	6	7
Доска суха, обрізна 50*150	куб.	0,3			13000	3900	33540
Пеноплекс	кв.м.	12			220	2640	
ОСБ – плита 12*1250*2500	кв.м.	12			270	3240	
Антисептик «Сенеж»	л	50			126	6300	
Ламінат	кв.м.	12			620	7440	
Крепіж	КОМПЛ.	1			7000	7000	
Пробкова підложка	кв.м.	12			135	1620	
Плінтус	м.п.	20			70	1400	
Монтаж	кв.м.	10	400	4000			17880
Укладка пеноплекса	кв.м.	10	210	2100			
Пропитка агтисептиком	кв.м.	10	120	1200			
Укладка підложки	кв.м.	10	50	500			
Укладка фанери	кв.м.	10	350	3500			
Укладка ламінату	кв.м.	10	370	3700			

Продовження таблиці 3.4

Монтаж дерев'яного плінтуса	м.п.	16	180	2880			
ЄСВ							3933,6
Разом							55353,6

Джерело: розроблено автором

На основі вивчення запитів з боку управлінського персоналу пропонується для зведення інформації використовувати наступну форму управлінського обліку – «Звіт про операційні витрати за видами послуг» (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Звіт про операційні витрати за видами виконуваних послуг

Назва послуг	Сальдо на початок місяця	Понесені витрати (за статтями)						разом за місяць	разом з початку нако- пичення	сальдо на кінець місяця
		матеріальні витрати	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи	службові виплати	послуги сторонніх підрприємств	інші витрати			
ремонт офісу	35401	12035	3280	721,6	500	655	-	18191,6	53592,6	53592,6

Джерело: розроблено автором

Отже, наведені заходи дозволять удосконалити бухгалтерський облік витрат операційної діяльності ТОВ ТПК «Айра».

Висновки за розділом 3

В ТОВ ТПК «Айра» відповідно до Наказу про облікову політику витрати на виробництво підприємства в бухгалтерському обліку визнаються і нараховуються згідно П(С)БО16 «Витрати».

Було запропоновано використовувати наступний первинний документ - акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів та допоміжних матеріалів

на виробництво послуг – він дозволить фактично списати запаси на надання послуг, з визначенням конкретної послуги, переліку використаної сировини та матеріалів, норми витрат, витрати за нормою на весь обсяг послуг, фактичні витрати з врахуванням відхилень по якості, ціні і сумі, відхилення та їх причини. Це дасть змогу удосконалити первинний облік витрат на основі формування додаткових об'єктів обліку та сприятиме формуванню оптимальної обліково-контрольної інформації для потреб управління.

З метою посилення аналітичної роботи на підприємстві необхідно в обов'язки головного бухгалтера включити здійснення систематичного аналізу витрат з виробництва продукції.

Крім того були запропоновані наступні заходи удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності: впровадження системи управлінського обліку шляхом побудови удосконаленої інформаційної системи та розподілу відповідальності за формування витрат і створення механізму мотивації стимулювання їх зниження; адаптація документообігу до удосконаленої інформаційної системи обліку, впровадження нових форм документів та встановлення графіка руху документів; розробка і затвердження Положення про бухгалтерію, в якому передбачити розмежування посадових обов'язків і відповідальність працівників облікового апарату, в тому числі і обов'язки ведення зведеного обліку витрат; розробка альбому зразків заповненої документації по темі «Витрати». Крім того, пропонуємо впровадити бюджетування і складання кошторисів витрат за їх елементами.

ВИСНОВКИ

За результатами виконання випускної кваліфікаційної роботи були сформульовані наступні висновки.

1. Підходи до сутності і класифікації витрат досліджували як класики політичної економії, такі як А.Сміт, Д.Рікардо, К.Маркс та інші, так і сучасні українські і зарубіжні науковці - – І.Давидович, М.Грещак, Н.Андрющенко, Л.Власенко, А.Турило та багато інших. Крім того, визначення витрат висвітлювали у нормативних та законодавчих джерел

До найбільш сформованих визначень сутності операційних витрат можна віднести наступне: витрати операційної діяльності — витрати підприємства, пов'язані з його основною (спрямованою на виробництво або реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу) діяльністю, а також операціями, які її забезпечують або спричинені цією діяльністю.

В науковій літературі можна знайти безліч підходів до групування та класифікації витрат в залежності від цілей управління. До однієї із найпоширеніших можна віднести класифікацію витрат залежно від цілей управління – витрати для визначення собівартості продукції і оцінки запасів, витрати для прийняття рішень і планування, витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання.

Відповідно до різних класифікацій можна виділити витрати: пропорційні і непропорційні, прогресивні і дегресивні, постійні і змінні, одноразові і довгострокові, прямі і непрямі тощо. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" вони групуються за наступними елементами: матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів; інші витрати. У процесі дослідження та виконання роботи використана законодавчо-нормативна база, яка регулює єдині підходи до ведення обліку операційних витрат підприємства. Основним положенням, яким регулюється

формування витрат на виробництво є П(С)БО 16 «Витрати», що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати.

2. На сьогоднішній день не існує окремого міжнародного стандарту, який би регулював питання обліку витрат, у тому числі і операційних і розкривав методологічні засади формування в обліку підприємства інформації про витрат і її розкриття у фінансовій звітності. Тому при розгляді витрат потрібно керуватись низкою нормативних документів, зокрема: Концептуальною основою фінансової звітності, Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси» та МСБО 16 «Основні засоби».

3. Оцінку ведення обліку і складання звітності щодо операційних витрат здійснено на матеріалах ТОВ ТПК «Айра». Первинний облік витрат операційної діяльності включає використання низки первинних документів, до яких можна віднести: лімітно – забірні картки, акти на списання МШП, накладні на відпуск сировини, таблиці обліку робочого часу, наряди на відрядні роботи тощо.

Для узагальнення інформації щодо витрат операційної діяльності ТОВ ТПК «Айра» використовує наступні рахунки обліку: 80 – 85.

Надалі рахунки обліку операційних доходів та операційних витрат мають бути закриті і на рахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається результат операційної діяльності – прибуток або збиток.

4. Після формування первинної документації з обліку операційних витрат, рознесення їх по журналам і відповідним відомостям на основі даних формується головна книга, потім шахматна відомість і оборотно-сальдова відомість. Дані з неї переносяться в фінансову звітність ТОВ ТПК «Айра», яка складається з Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. Зокрема дані про операційні витрати в ньому показані в Балансі (Розглянута собівартість незавершеного виробництва), Звіті про фінансові результати (рядки 2050, 2180).

5. Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, зорієнтованого на складання фінансової звітності. На відміну від фінансового обліку, що ведеться з дотриманням визначених офіційних регламентів (інструкцій, стандартів і т. д.) встановлених державними органами або професійними організаціями, управлінський облік не обмежений у виборі методів і правил. Його форми і методи розробляються самим підприємством з урахуванням різних параметрів, приймаючи до уваги при підготовці варіантів управлінських рішень не тільки регламентні кількісні, але і якісні показники.

6. Запропоновано використовувати первинний документ - акт витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів та допоміжних матеріалів на виробництво послуг, який дозволить фактично списати запаси на надання послуг, з визначенням конкретної послуги, переліку використаної сировини та матеріалів, норми витрат, витрати за нормою на весь обсяг послуг, фактичні витрати з врахуванням відхилень по якості, ціні і сумі, відхилення та їх причини.

Для правильного ведення обліку та формування звітності на ТОВ ТПК «Айра» розроблено Наказ про облікову політику, але його значним недоліком є відсутність повного розкриття окремих питань організації обліку операційних витрат (дані питання розкриті вузько і спрощено), що дає можливість рекомендувати підприємству розширити і конкретизувати вищеназвані питання та сформулювати Робочий план рахунків.

7. Запропоновані заходи удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності: адаптація документообігу до удосконаленої інформаційної системи обліку, впровадження нових форм документів та встановлення графіка руху документів; розробка і затвердження Положення про бухгалтерію, в якому передбачити розмежування посадових обов'язків і відповідальність працівників облікового апарату, в тому числі і обов'язки ведення зведеного обліку витрат, розробка внутрішніх форм звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н.С. Навчально – методичний посібник у структурно – логічних схемах з дисципліни «Фінансовий облік II»/ Н.С. Акімова, Л.О. Кирилєва, О.О. Говоруха, Д.Д. Шеховцова. – Х.: ХДУХТ, 2016. – 204 с.
2. Акімова Н.С. Бухгалтерський облік / Н.С. Акімова, О.В. Топоркова, Т.А. Наумова. – Х.: Форт, 2016. – 447 с.
3. Аналіз господарської діяльності / [І.В. Семенко, Т.Д.Косова].- К.: Центр учбової літератури, 2013.- 384 с.
4. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С.Андрющенко // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2017. – № 5(71). – С. 3.
5. Аудит / [С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник]. – К.:Центр учбової літератури, 2016. – 380 с.
6. Баранова А.О. Аудит / А.О. Баранова, Т.А. Наумова, А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
7. Бондар М.І. Звітність підприємств / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко. – К.: Центр учбової літератури, 2015.- 570 с.
8. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець. — Житомир : Рута, 2009. — 448 с.
10. Виноградова М.О. Аудит / О.М. Виноградова, Л.І.Жидєєва.- К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
11. Власенко Л.А. Економічна сутність поняття «витрати» / Л.А. Власенко// Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – №1(92). – С. 30.
12. Гордієнко Н.І. Фінансовий облік / Н.І. Гордієнко. – Харків: ХНУМГ ім.Бекетова О.М., 2015. – 284 с.

13. Горлачук В.В. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства / В.В. Горлачук, О.Ю. Коваленко, С.М. Белінська. – Миколаїв: ЧДУ ім.Петра Могили, 2013. – 308 с.
14. Грещак М.Г. Управління витратами / М.Г.Грещак, О.С.Коцюба. – КНЕУ, 2014. – 131 с.
15. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік / Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р.В. Романів. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 424 с.
16. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцурпатий, У.О.Марчук. – К.:Центр учбової літератури, 2014.- 496 с.
17. Давидович І.Є. Управління витратами / І.Є Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 320 с.
18. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік / Т.В. Давидюк. – Харків: Гельветика, 2016.- 392 с.
19. Дікань Л.В. Фінансово – господарський контроль / Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2010. – 395 с.
20. Економічний аналіз і моделювання господарської діяльності підприємства / М.В. Румянцев, Н.В. Касянова, Д.В.Солоха, О.О. Тарасова. – Донецьк: ДонНТУ, 2013.-296 с.
21. Економічний аналіз / Н.А.Волкова, Р.М.Волчек, О.М.Гайдаєнко. – Одеса: ОНЕУ.- 2015.- 310 с.
22. Загурський О.М. Фінансовий аналіз: кредитно-модульний курс: навч. посіб. / О.М. Загорський. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 472 с.
23. Звітність підприємств / [В.П. Пантелеєв, О.А. Юрченко, Г.М. Курило, В.К. Безверхий].- К.: ДП «Інформаційно – аналітичне агентство».- 2017. – 432 с.
24. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К. : ЦУЛ, 2008. – 216 с.

25. Ілюхіна Н.П. Організація та методика контролю діяльності промислових підприємств / Н.П. Ілюхіна, Т.В. Боцян, Т.О. Муренко, С.В. Самострол. – Одеса: ОДЕУ, 2011. – 254 с.
26. Каменська Т.О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні / Т.О. Каменська, О.Ю. Редько. – К.: Інформаційно – аналітичне агентство, 2015. – 375 с.
27. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.- метод. посібник / Є. А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 359 с.
28. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю.Г. Кім. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.
29. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'янов/ – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
30. Концептуальна основа фінансової звітності №929_009 URL: www.zakon.rada.gov.ua
31. Кузьмін О.Є. Методичні положення щодо контролювання та регулювання витрат підприємства / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник // Економіка і прогнозування.- 2015.- № 1.- С. 134.
32. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2012. – 560 с.
33. Кулинич М.Б. Бухгалтерський облік / М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. – Луцьк: Вежа-Друк, 2014. – 372 с.
34. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 360 с.
35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» № 929_021 URL: www.zakon.rada.gov.ua
36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» № 929_014 URL: www.zakon.rada.gov.ua
37. Мултанівська Т.В. Аудит в схемах та таблицях / Т.В. Мултанівська. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2011. – 400 с.

38. Немченко В.В. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
39. Никонович М.О. Аудит: підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2014.– 748 с.
40. Організація і методика економічного аналізу / Г.І.Андреева, В.А.Андреева.- Суми: УАБС НБУ, 2009. – 354 с.
41. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) URL: www.zakon.rada.gov.ua
42. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) URL: www.zakon.rada.gov.ua
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 №242 URL: www.zakon.rada.gov.ua
46. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 №2464-VI URL: www.zakon.rada.gov.ua
47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) URL: www.zakon.rada.gov.ua
48. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. №2258-VIII URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

49. Пушкар М.С. Бухгалтерський облік / М.С. Пушкар, В.З. Семанюк, Н.В. Гудзь.- Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 292 с.
50. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 688 с.
51. Селиванов В.Н. Управление затратами предприятия: учебное пособие / М. И. Трубочкина. – М. : Инфра-М, 2014. – 217 с.
52. Сердюк В.Н. Бухгалтерський учет: учеб. пособ. / В.Н. Сердюк. – [9-е изд., перероб. и доп.] – Донецк: ДонНУ, 2015. – 595 с.
53. Сиво К.К. Управленческая экономика / К.К. Сиво. – М.: ИНФРА–М, 2010. – 671с.
54. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік / Н.Є. Скоробогатова.- К:КІІ ім. Ігоря Сікорського, 2017.- 248 с.
55. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. [для студ. магістерського рівня підготов.] / В. В. Сопко ; [редкол. : В. І. Єфіменко (голова) та ін.]. – К. : КНЕУ, 2010. – 526 с.
56. Степовая Т.Г. Бухгалтерський учет / Т.Г. Степовая. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – 248 с.
57. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку / В.Т. Сусіденко. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 224 с.
58. Тринька Л.Я. Економічний аналіз: навчально - методичний посібник / Л.Я. Тринька.– К.: Алерта. 2013. -568 с.
59. Турило А.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цурук // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2014. – № 11(41). – С.16.
60. Шара Є.Ю. Фінансовий облік II / Є.Ю. Шара, І.Є. Соколовська – Гонтаренко.- К.: Центр учбової літератури, 2016.- 308 с.
61. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король, К.Ф. Ковальчук. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 328 с.

62. Цуканов О.Ю., к.е.н., доцент, Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат
63. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
64. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. / А.В. Череп. Запорізький національний технічний ун-т. – Х.: ВД «Інжек», 2016.– Ч.2: Планування, контроль витрат. Управління адміністративними витратами, витратами на збут продукції, оборотними коштами, основними фондами і нематеріальними активами. Управління зниженням витрат. – 2016. – 360 с.
65. Фартушняк О.В. Бухгалтерський облік / О.В. Фартушняк. – Х.: Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 408 с.
66. Фінансовий облік I. Фінансовий облік II : навч. посібн. / А. О. Фатенок-Ткачук. – Луцьк : Східноєвр. нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2013. – 510 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Пояснювальна записка

Для аналізу рівня рентабельності операційної діяльності (що є співвідношенням між результатом та витратами операційної діяльності) були застосовані дані Державної служби статистики. Для підтвердження даних наведених у вступі даної роботи наведемо динаміку рентабельності операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності за 2014-2018 рр.

Таблиця А.1

Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності за 2014-2018 рр.,%

Види економічної діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки					Відхилення 2018/2014
		2014	2015	2016	2017	2018	в.п
1	2	3	4	5	6	7	8
Усього		-10,1	-1,1	7,0	10,7	9,4	19,5
сільське, лісове та рибне господарство	A	-20,2	50,9	13,4	15,0	8,3	28,5
промисловість	B+C+D+E	3,6	6,0	5,4	12,1	12,4	8,8
будівництво	F	-15,5	-13,7	-4,3	0,9	1,5	17
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	-5,3	2,5	19,9	20,5	26,9	32,2
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	3,6	3,3	3,0	-6,4	-7,3	-3,7
тимчасове розміщування й організація харчування	I	-28,9	-20,4	-3,4	15,2	14,5	43,4
інформація та телекомунікації	J	5,7	7,0	11,7	13,6	13,6	7,9
фінансова та страхова діяльність	K	-16,3	-9,6	-3,6	1,3	0,8	17,1
операції з нерухомим майном	L	-58,0	-41,4	-13,4	7,7	18,8	76,8

Продовження додатку А

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4	5	6	7	8
професійна, наукова та технічна діяльність	M	-31,6	0,4	18,3	21,5	9,6	41,2
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	-13,4	-14,9	-2,1	5,9	- 1,7	11,7
освіта	P	6,0	5,8	4,4	2,5	5,5	-0,5
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	-3,9	0,3	5,5	4,5	5,7	9,6
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	-4,5	-12,6	-13,0	-0,9	3,7	8,2
надання інших видів послуг	S	-1,6	11,3	3,2	-4,5	1,7	3,3

В процесі детального вивчення даних рентабельності операційної діяльності підприємств загалом та за видами економічної діяльності за 2014-2018 рр., зокрема, були проаналізовані значення даних показників. Для оцінки структурних зрушень було пораховане відхилення пунктів структури, для чого потрібно було відняти від показника рентабельності операційної діяльності підприємств в 2018 році аналогічний показник за 2014 рік.

Таким чином, ми можемо побачити, що рівень рентабельності операційної діяльності (що є співвідношенням між результатом та витратами операційної діяльності) в 2014 році був від'ємний (-4,1%), але на протязі 2015-2017 років показував стабільний ріст (до 8,8%), а у 2018 році суттєво знизився до 8,1% в 2018 році.

Тобто, порівняно з попереднім роком відхилення становить 0,7 в.п., що є негативним показником та потребує вдосконалення.

Витрати операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності за 2014-2018 рр.,

Таблиця А.2.

Види економічної діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки						Відхилення 2018/2014
		2014	2015	2016	2017	2018	в.п	
1	2	3	4	5	6	7	8	
Усього		1212827747,3	1473316622,1	1566529893,2	1819626535,3	2146159911,5	19,5	
сільське, лісове та рибне господарство	A	8663036,2	11131795,7	11674503,2	16090190,5	27087616,1	28,5	
промисловість	B+C+D+E	388848151,2	497089123,3	628908043,1	688504085,2	790229372,5	8,8	
будівництво	F	68220443,5	78326106,6	71989878,2	90091502,1	114302745,7	17	
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	200217792,6	241303052,8	192838863,0	210739611,7	240480206,6	32,2	
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	80120162,4	125123061,0	194323084,4	254589942,0	323042098,3	-3,7	
тимчасове розмішування й організація харчування	I	10448473,7	16711944,7	15784585,4	16947376,0	21584400,4	43,4	
інформація та телекомунікації	J	73137593,8	91887373,4	91585004,8	103034299,0	120866478,3	7,9	
фінансова та страхова діяльність	K	70993378,6	87893788,1	63722500,1	58906546,5	100360442,6	17,1	

Продовження додаток А

Продовження таблиці А.2.

операції з нерухомим майном	L	68725699,2	101304628,7	59548647,4	57868200,7	65145201,9	76,8
професійна, наукова та технічна діяльність	M	196322061,0	176855449,8	188377414,8	267121547,1	270345136,3	41,2
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	2558508,4	30279130,6	32366393,2	37375421,3	50372812,6	11,7
освіта	P	958157,7	1368241,8	1501837,4	1637044,7	2218915,8	-0,5
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	3163253,8	5903396,5	7138544,2	8616761,7	10821513,8	9,6
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	15800260,1	5863565,0	4671133,0	5812132,3	6745217,9	8,2
надання інших видів послуг	S	1623775,1	2275964,1	2099461,0	2291874,5	2557752,7	3,3

Витрати операційної діяльності за 2018 рік

- сільське, лісове та рибне господарство
- промисловість
- будівництво
- оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів
- транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність
- тимчасове розміщення й організація харчування
- інформація та телекомунікації
- фінансова та страхова діяльність
- операції з нерухомим майном
- професійна, наукова та технічна діяльність
- діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування
- освіта
- охорона здоров'я та надання соціальної допомоги
- мистецтво, спорт, розваги та відпочинок
- надання інших видів послуг

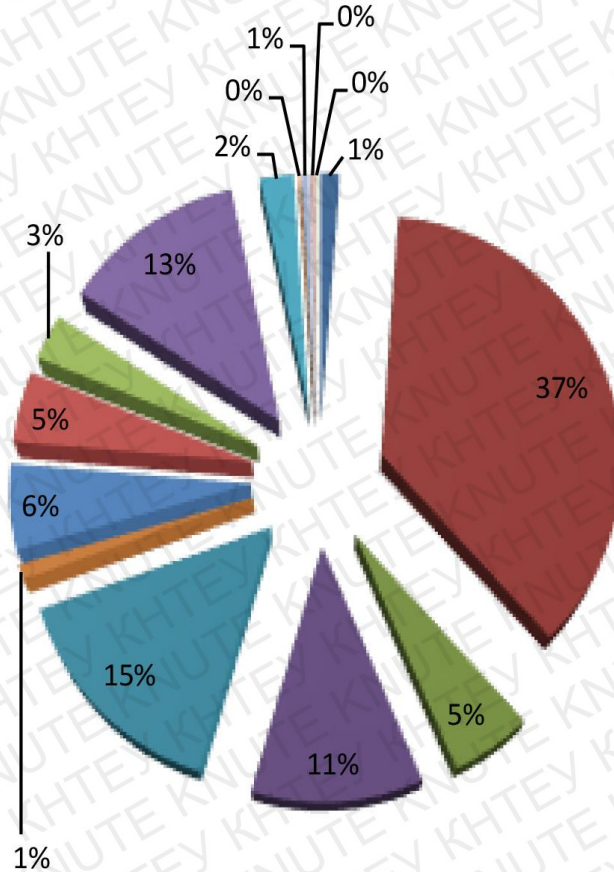


Рис.А.1 Витрати операційної діяльності за 2018 рік.

Погляди науковців на економічну суть витрат

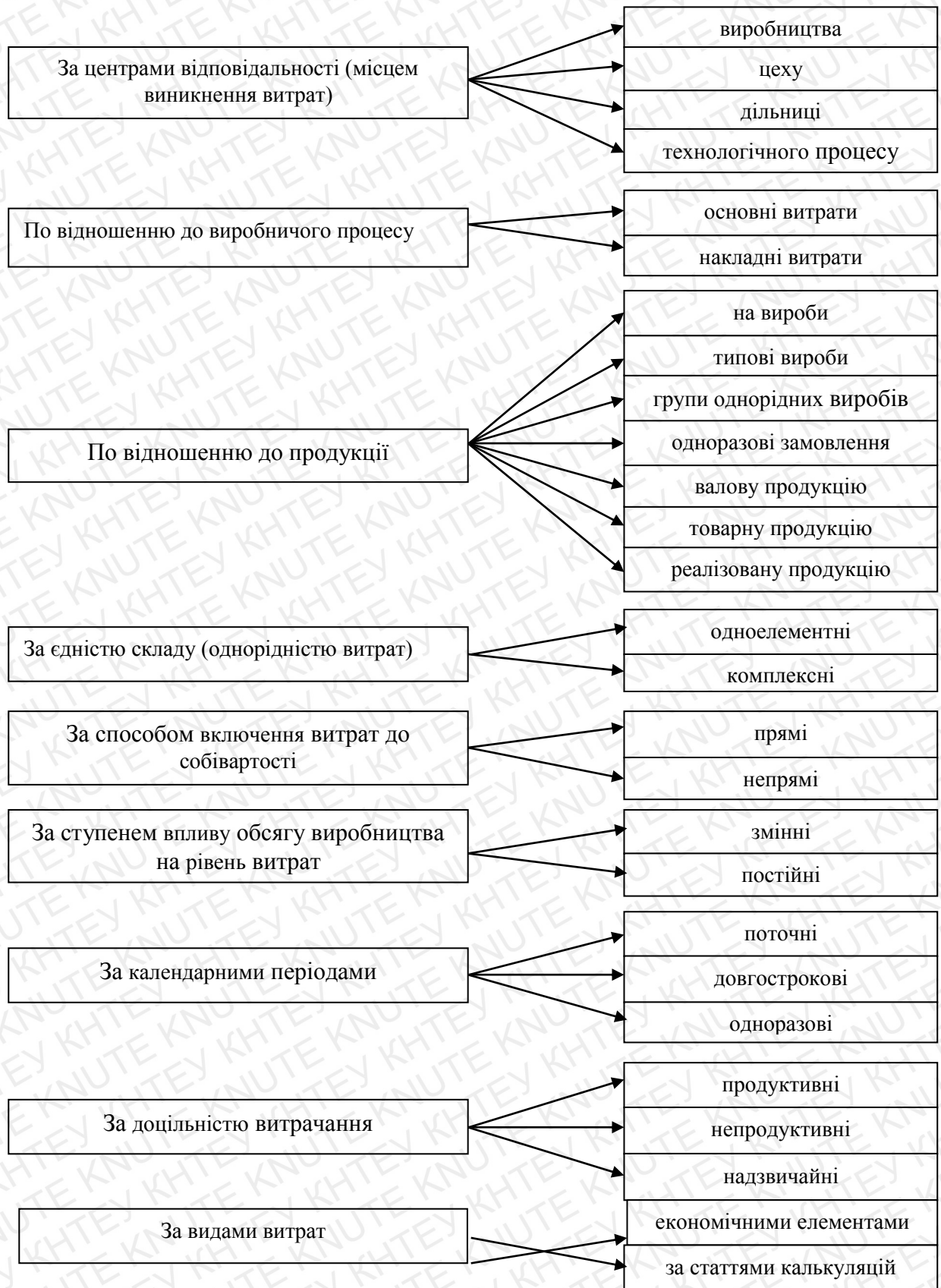
Автори	Визначення витрат
1	2
Трактування суті витрат з точки зору економічної теорії	
В. Н. Селіванов, Л. К. Воронова [51]	«Витрати на виробництво продукції — складаються з видатків, пов'язаних із використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших видатків на її виробництво».
Г.В. Козаченко [29]	«Витрати — це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств»
Н.С. Андрющенко[4]	«Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг»
М. Г. Грещак[14], О.С. Коцюба	«Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети – це витрати підприємства»
Р. Ентоні, Дж. Рис	«Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою»
О.Є. Кузьмін[31]	«Витрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів на визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються у собівартість продукції, робіт і послуг. При цьому у витрати на виробництво і реалізацію продукції включаються перед виробничі витрати, виробничі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням технологічних операцій, обслуговуванням і експлуатацією виробничого устаткування і машин, керуванням виробництвом і управлінські та комерційні витрати, пов'язані з загальним, адміністративним управлінням і збутом продукції»
Трактування суті витрат із точки зору бухгалтерського обліку	
П(С)БО 16 «Витрати»	«Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені»
Економічний тлумачний словник	«Витрати виробництва – виражені в грошовому вигляді операційні витрати матеріальних, фінансових, трудових і нематеріальних ресурсів на виробництво продукції; їх планують і враховують як собівартість виробництва продукції»
Сопко В.В.[55]	«Затрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта»

Продовження додатку А.1

1	2
Бутинець Ф.Ф.[9]	«Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства»
Карпенко Є.А.[27]	«Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду»
Череп А.В. [66]	«Витрати підприємств - це економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових і інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції (виконанні робіт, наданні послуг).

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел

Класифікація операційних витрат



Джерело: розроблено автором

Характеристика видів витрат відповідно до їх класифікації

Вид витрат 1	Визначення і характеристика витрат 2
Витрати довгострокові	витрати, що зв'язані з виконанням довгострокових договорів, тобто контрактів, що не планується закінчити раніше, ніж через дев'ять місяців із моменту понесення перших витрат чи одержання авансу (передоплати)
Основні витрати	сукупність прямих затрат на виробництво продукції. До прямих відносять ті витрати, що можливо безпосередньо пов'язати із об'єктом калькулювання (вартість матеріалів, сировини і покупних виробів тощо для виготовлення продукції), витрати можливо прямо увести до собівартості певних конкретних видів продукції
Непрямі витрати	витрати, які пов'язані із виробничою діяльністю, втім не можуть бути зв'язані безпосередньо із об'єктом калькулювання (до прикладу - заробітна плата майстрів із ремонту обладнання, загальновиробничі чи адміністративні витрати, затрати на допоміжні матеріали тощо). Дані витрати, що зв'язані із виробництвом декількох видів продукції і вводяться в собівартість непрямим шляхом, з допомогою певних спеціальних методів розподілу.
виробничі витрати	витрати, що пов'язані із виготовленням продукції
невиробничі витрати	витрати, що понесені підприємством і які не зв'язані із виготовленням продукції
Одноелементні витрати	витрати, що формуються із одного елемента витрат та не підлягають розділу. До них відносять затрати на оплату праці, амортизацію основних фондів тощо.
комплексні витрати	витрати, що містять декілька економічних складових, наприклад, адміністративні витрати, загальновиробничі витрати, витрати на збут та ін.
продуктивні витрати	витрати, які передбачені технологією та організацією виробництва.
непродуктивні витрати	витрати необов'язкові, але які формуються в результаті недоліків в організації виробництва чи при порушенні виробничої технології тощо
контрольовані витрати	витрати, на які управлінець здатен безпосередньо справляти вплив і контролювати (це використання сировини, матеріалів тощо)
неконтрольовані витрати	витрати, на які управлінець не може спричиняти вплив та здійснювати контроль (комунальні платежі, амортизаційні відрахування тощо). Дане групування витрат є вкрай важливим для контролю роботи окремих підрозділів.
релевантні витрати	витрати, обсяг яких може бути змінений у результаті ухвалення відповідного рішення
не релевантні витрати	витрати, обсяг яких не залежить від ухвалення певного рішення
технологічні витрати	витрати, передбачені технологією виробництва і безпосередньо зв'язані із виготовленням продукції (затрати сировини і матеріалів тощо)

Продовження додатку В

1	2
Вхідні витрати	засоби, що були куплені, є у наявності та очікується, що вони мають принести доходи у майбутньому (запаси напівфабрикатів і матеріалів, основні засоби тощо). У випадку, якщо дані засоби були витрачені задля отримання доходу та втратили властивість давати дохід у майбутньому, вони перетворюються у спожиті та враховуються на рахунок прибутків та збитків
витрати за економічними елементами	<p>В елемент "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених у виробництві: основних матеріалів і сировини; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; енергії та палива; будівельних матеріалів і запасних частин; тарних матеріалів та тари; допоміжних та інших матеріалів.</p> <p>В елемент "Витрати на оплату праці" включається заробітна плата по окладам та тарифам, премії і заохочення, виплати компенсаційного характеру, відшкодування відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші затрати на оплату праці.</p> <p>В елемент "Відрахування на соціальні заходи" включається: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; внески на випадок безробіття; соціальне страхування від нещасного випадку; індивідуальне страхування працівників підприємства та на інші соціальні заходи.</p> <p>У елемент "Амортизація основних фондів" включається сума нарахованої амортизації основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.</p> <p>В елемент "Інші операційні витрати" включають операційні витрати, які не увійшли в склад вищенаведених елементів, наприклад затрати на відрядження працівників цеху, на послуги зв'язку, на сплату матеріальної допомоги, плати за розрахунково - касове обслуговування тощо.</p> <p>До елемента «загальновиробничі витрати» включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> -витрати на керування виробництвом (заробітна плата апарату керування цехами і дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і відповідне медичне страхування апарату керування цехами і дільницями; витрати на відшкодування витрат на оплату відряджень персоналу цехів і дільниць тощо); -амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення; -амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (дільничного, цехового, лінійного) призначення; -затрати на утримання, використання та ремонт, операційну оренду і страхування основних фондів і інших необоротних активів загальновиробничого призначення; -затрати на вдосконалення технологій та організації виробництва (заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працюючих, що зайняті вдосконаленням технології і організації виробництва, підвищенням якості продукції, зростанням її надійності, довговічності і інших експлуатаційних якостей у виробничому процесі; затрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, сплата за послуги сторонніх організацій та ін.); -затрати на освітлення, опалення, водовідведення.

Продовження додатку В

1	2
	<p>-затрати на обслуговування процесу виробництва (заробітна платня загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робочих і апарату керування виробництвом; затрати на проведення технологічного контролю над виробничим процесом та якістю виготовляємої продукції, робіт та послуг);</p> <p>-затрати на техніку безпеки, охорону праці і охорону навколишнього природного середовища;</p> <p>-інші витрати (до них відносять внутрішньозаводське переміщення деталей та матеріалів, інструментів і напівфабрикатів зі складів в цехи і готової продукції на склад; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від порчі матеріальних цінностей у цеху; оплата за простої та ін.).</p>
<p>Витрати, що пов'язані із операційною діяльністю, та ті, що не включаються у собівартість продукції</p>	<p>До адміністративних витрат відносяться затрати, які зв'язані з обслуговуванням виробництв і управління ними в масштабі усього підприємства, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> - корпоративні і загальні витрати (затрати на здійснення річних зборів, організаційні затрати, представницькі затрати тощо); - витрати на службові поїздки та відрядження, утримання служби управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; - затрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загально виробничого і загальногосподарського використання (оренда, податки, страхування майна, освітлення, опалення, амортизація, ремонт, водовідведення, водопостачання і охорона); - винагороди за деякі професійні послуги (аудиторські, юридичні, по оцінці майна тощо); - затрати на зв'язок (телеграфні, поштові, факс, телефонні тощо); - амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; - витрати на регулювання спорів у судових органах; - збори, податки і інші передбачені законодавчо обов'язкові платежі (окрім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включені до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); - оплата за розрахунково-касове обслуговування та інші банківські послуги; - інші витрати загальногосподарського призначення. <p>Витрати на збут включають затрати, як зв'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт і послуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> - затрати пакувальних матеріалів для пакування продукції на складах; - затрати на ремонт тари; - заробітна плата і комісійна винагорода продавцям, працівникам підрозділу, торговим агентам, завдяки яким забезпечується збут; - витрати на рекламу та дослідження ринку і маркетинг; - витрати на відрядження працюючих, що зайняті збутом;

Продовження додатку В

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> - затрати на утримання основних фондів і інших матеріальних необоротних активів, які пов'язані зі збутом продукції або товарів, робіт і послуг (страхування, операційна оренда, поточний ремонт, амортизація, освітлення, опалення та охорона); - витрати на перевалку, транспортування та страхування готової продукції чи товарів, транспортно - експедиційні та послуги, які зв'язані із транспортуванням продукції чи товарів відповідно умовам контракту (базису) поставки; - затрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; - інші витрати, які зв'язані зі збутом продукції, товарів, робіт чи послуг. <p style="text-align: center;">До інших операційних витрати включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затрати на дослідження та розробки згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"; - собівартість проданої іноземної валюти, яка задля цілей бухгалтерського обліку розраховується через перерахунок іноземної валюти в грошову одиницю у еквіваленті, який виражений у грошовій одиниці України по курсу Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс ті витрати, що пов'язані із реалізацією іноземної валюти; - собівартість проданих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку формується з облікової їх вартості та затрат, які пов'язані з їх продажем; - величина безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування в резерв сумнівних боргів; - втрати від операційної курсової різниці (зміни курсу валюти по операціям, активам і зобов'язанням, що зв'язані із операційною діяльністю підприємства); - втрати від недостачі і витрат від псування цінностей, знецінення запасів, визнані пені, штрафи та неустойка; - витрати на здійснення матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; <p>інші витрати операційної діяльності</p>

Джерело: розроблено автором

Нормативно – правова база з обліку операційних витрат на підприємстві

№	Нормативний документ	Характеристика нормативного документу
1	2	3
1	Податковий кодекс України, прийнятий 2 грудня 2010 року за № 2755-VI [42]	Для визначення правильності ведення податкового обліку, нарахування та сплати податків, відображення витрат в податковому обліку
2	Кодекс законів про працю від 10.12.1971 № 22-VIII	Визначає основоположні засади праці і її оплати в Україні
3	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами та доповненнями)	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
4	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI, 08.07.2010	Визначає особливості нарахування і сплати єдиного соціального внеску
5	Закон України «Про оплату праці» №108-95-ВР від 24.03.95 із змінами	Визначено склад витрат на оплату праці робітникам
6	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Від 04.05.1995 р. №88 Наказ Міністерства фінансів України	Встановлює порядок створення, прийняття, відображення і зберігання у бухгалтерському обліку первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами
7	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Від 30.11.1999р. №291 затверджений Наказом Міністерства фінансів України	Встановлює порядок відображення в бухгалтерському обліку господ. операцій установ та організацій, порядок його застосування
8	Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Від 30.11.99р.№ 291, Наказом Міністерства Фінансів України	<i>Перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку</i>

Продовження додатку Г

1	2	3
9	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73, із змінами	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
10	П(С)БО 16 «Витрати» Затв.наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерського обліку інформації про витрати
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам Затв. Наказом № 601 від 28.10.2003 р. 99 із змінами та доповненнями (№ 1591 від 09.12.2011р.)	Розглядає особливості виплат працівникам за їх видами в обліку
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92, із змінами	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та амортизаційні відрахування
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Запаси», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246	Головний документ, що розглядає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства, в т.ч. і методи списання запасів на виробництво
14	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ від 18.10.1999 №92	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи
16	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373	Визначає особливості формування витрат виробництва у промисловості
17	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств Від 18 травня 2001р. №132 Міністерство аграрної політики України	Забезпечують єдність в складі і класифікації витрат, застосування методики планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах
18	Методичні рекомендації щодо облікової політики, затверджені наказом міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013р.	Для відображення в обліковій політиці підприємства складу витрат
19	Міжнародні стандарти аудиту	Визначають та регулюють порядок проведення аудиту

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [62]

Огляд спеціальної літератури з обліку операційних витрат підприємства

№	Джерело	Характеристика джерела
1	2	3
1	Бобиль В.В. Дослідження закордонного досвіду з питань обліку витрат виробництва та калькулювання продукції	Робота присвячена дослідженню сутності витрат у закордонних працях, етапам світового розвитку обліку витрат
2	Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік	Коротко охарактеризовано сутність операційних витрат та їх склад, аналітичний та синтетичний облік
3	Гордієнко Н.І. Фінансовий облік	Схематично розглянуто нормативне регулювання обліку операційних витрат, їх склад та кореспонденція рахунків
4	Малинич М.І. Організаційно – технологічні особливості та їх вплив на облік витрат	Висвітлено вплив організаційно-технологічних особливостей на облік операційних витрат та калькулювання собівартості продукції бавовняної промисловості
5	Матюха М.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства	У статті проведений загальний огляд сучасного стану обліку витрат діяльності підприємства, визначені переваги та недоліки нинішнього стану і запропоновані напрямки розвитку переваг із метою його вдосконалення.
6	Олійник С.О. Актуальні питання обліку витрат	В статті проведений загальний огляд сучасного стану обліку витрат, визначено переваги та недоліки нинішнього стану та запропоновані напрямки його вдосконалення. Проаналізовано чинну законодавчо-нормативну базу обліку і контролю витрат діяльності.
7	Панадій О.П. Стандартизація обліку витрат за вітчизняними і зарубіжними правилами та її вплив на окреслення меж управлінського обліку	У статті проведено порівняння порядку ведення бухгалтерського обліку витрат за національними та міжнародними стандартами. Виходячи з твердження про те, що розвиток системи управлінського обліку знаходиться у оберненій залежності до ступеня регламентації фінансового обліку, описано різниці між правилами обліку витрат за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси». За результатами дослідження висловлено припущення, що жорстка регламентація правил фінансового обліку витрат гальмує розвиток управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Це обумовлює необхідність перебудови правил обліку у бік їх спрощення та надання бухгалтерам більшої свободи у виборі інструментів формування та інтерпретації інформації про собівартість продукції.
8	Пушкар М.С. Бухгалтерський облік	Схематично розглянуто особливості обліку операційних витрат, його синтетичний облік

Продовження додатку Д

1	2	3
9	Скиданенко А.Ю. Формування виробничої собівартості за національними та міжнародними стандартами обліку	У статті проведено порівняльний аналіз визначення сутності економічної категорії «собівартість» відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
10	Чичуліна К.В. Сучасні методи обліку витрат	Стаття присвячена особливостям ведення обліку витрат. Наведені різні підходи щодо трактування поняття «витрати» та їх класифікація. Представлені різні методи обліку витрат та калькулювання, їх призначення та застосування. Представлені сучасні методи обліку витрат із позиції різних наукових підходів.
11	Шмиголь Н.М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах	У статті висвітлено головні проблеми та завдання, що стосуються ведення обліку витрат, та запропоновано можливі шляхи їх вирішення та удосконалення. Досліджено значення та суть поняття витрат. Для вирішення проблем обліку витрат запропоновано певне удосконалення нормативної бази та надано пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей, щодо удосконалення обліку витрат.
12.	Язлюк Б.О. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації	У статті визначено фактори і основні облікові процедури, що впливають на організацію обліку витрат операційної діяльності з застосуванням автоматизованої форми обліку, проаналізовано сучасний стан розробок в сфері науково-методологічного забезпечення обліку операційних витрат.
13.	Гриляцька А.В. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності	У статті розглянуто особливості організації обліку витрат від операційної діяльності. Досліджено поділ витрат від операційної діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство. Визначено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат від операційної діяльності.
14	Жадан М.І. Мінімізація операційних витрат підприємства на основі факторного аналізу на прикладі ТОВ ТД «ММК»	В статті досліджено та проведено розрахунки зміни структури операційних витрат на основі горизонтального, вертикального та детермінованого факторного аналізу виробництва продукції на малому підприємстві
15.	Фізлова Л.Д. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства	У цій статті розглянуто сутність поняття «витрати» з точки зору вітчизняних і зарубіжних учених. Також розглянута класифікація витрат і фактори, що впливають на них. Розглянуто формування витрат на прикладі підприємства харчової промисловості та вплив операційних витрат на ефективність роботи підприємства.
16.	Фокін О.А. Оцінка стану витрат великих промислових підприємств як об'єкта управління.	В статті досліджено праці в яких розглядалися питання економічного аналізу та оцінки сучасного стану виробничих витрат великих промислових підприємств.

Продовження додатку Д

1	2	3
17.	Гайдаєнко О.М. Аналіз витрат підприємства та їх структуризація [21]	В статті розглянуто сутність стратегічного аналізу витрат підприємства, етапи, які передбачають проведення такої аналітичної роботи.
18.	Брохун Н.С. Сутність поняття операційних витрат підприємства в поглядах вітчизняних та зарубіжних вчених	Розглянута сутність витрат та погляди вітчизняних вчених на сутність поняття операційних витрат підприємства

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел

Наказ про облікову політику на підприємстві

ТОВ ТПК «Айра»

Наказ**про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства**

м. Дніпро

“ 05 ” Січня 2017 р.

Відповідно до вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі Закон № 996) наказую встановити такі принципи, методи і процедури, що будуть використовуватись підприємством для складання та подання фінансової звітності і формувати облікову політику підприємства.

I. Організація бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації та до його ліквідації.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться у автоматизованій формі із застосуванням комп’ютерної бухгалтерської програми 1С Бухгалтерія. версії 8.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку товариства побудовані на повному плані бухгалтерських рахунків та з одночасним використанням реєстрів бухгалтерського обліку у відповідності до методичних рекомендацій №422.

На забезпечення виконання пункту 4 статті 8 Закону № 996 встановити з 05 січня 2017 року на Підприємстві таку форму організації бухгалтерського обліку:

Продовження додатку Е

– Бухгалтерський облік здійснюється директором підприємства до моменту включення посади головного бухгалтера до штатного розкладу підприємства.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879.

- Інвентаризацію запасів проводити не рідше 1 разу в квартал.
- Інвентаризацію Основних засобів та нематеріальних активів проводити 1 раз на рік

Для проведення інвентаризаційної роботи (планових та позапланових інвентаризацій активів та зобов'язань, списання основних засобів, малоцінних, інших матеріальних цінностей тощо) затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію окремим наказом по підприємству.

Підприємство застосовує рахунки класу 9 відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у _____ **відсотків від підсумку** відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості є величина, що дорівнює 18 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку приймається величина, що дорівнює 0,5 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 0,5

Продовження додатку Е

відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості визначається у межах 0,5 відсотків.

II. Формування облікової політики

Запаси

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за методом:

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

Одиницею аналітичного обліку запасів є їх найменування (однорідна група, тип, сорт, розмір тощо).

У місцях зберігання (на складах, в коморах) запаси обліковуються в натуральних одиницях.

Необоротні активи

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи і розкриття її у фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

Вартісна ознака предметів, що відносяться до основних засобів, прийнята в розмірі, що перевищує 6 000 грн. без ПДВ

Продовження додатку Е

Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів та нематеріальних активів зазначається в окремому Наказі керівника при зарахуванні активу на Баланс.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів раз на рік у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується прямолінійним методом. Амортизація нематеріальних активів нараховується прямолінійним методом.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості, яка амортизується.

Вартісна ознака предметів, що відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів прийнята в розмірі, що не перевищує **6 000** грн. без ПДВ

Вартісна ознака предметів, що відносяться до малоцінних швидкозношуваних предметів прийнята в розмірі, що не перевищує 2500,00 грн.. без ПДВ,

Ліквідаційна вартість основних засобів і нематеріальних активів дорівнює 0.

Інвестиційна нерухомість

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість наведені в Положенні (стандарті) 32 «Інвестиційна нерухомість».

Інвестиційна нерухомість на дату балансу відображається за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації.

Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості

Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство обирає розмір площі як критерій щодо їх розмежування.

Необоротні активи, утримувані для продажу

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»:

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

Продовження додатку Е

їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються вище наведені умови.

Резерви і забезпечення

Порядок визначення резерву сумнівних боргів наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаній заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості.

Підприємством створюється забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам.

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до

Продовження додатку Е
загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Дохід

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг визначається вивченням виконаної роботи.

Оскільки послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період.

Витрати

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відбувається за об'єктами витрат. Склад Статей собівартості додаток №1

Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань

Відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання відображаються Підприємством у річній фінансовій звітності.

Підходи до класифікації пов'язаних сторін

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

Продовження додатку Е

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством визначено в додатку № 5 до цього наказу.

Складання Фінансової звітності – Фінансова звітність на товаристві складається відповідно до ПсБО 25

III. виправлення помилок і зміни у фінансових звітах

Облікова політика може змінюватися, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Ознайомити із даним наказом всіх працівників фінансово-бухгалтерських відділів, шляхом розсилання на корпоративну електронну пошту

Директор _____

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємництва

		коди		
		Дата (рік, місяць, число)		
		2017	01	01
Підприємство	ТТОВ ТПК «Айра»			
		за ЄДРПОУ		
		39149820		
Територія	ПЕЧЕРСЬКИЙ			
		за КОАТУУ		
		8038200000		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою			
	відповідальністю	за КОПФГ		
		240		
Вид економічної діяльності	Неспеціалізована оптова	за КВЕД		
		46.90		
Середня кількість працівників, осіб	4			
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон:	03150, м.Київ, вул.Ділова, буд.5, корп.2, 0462653344			

**1. Баланс
на 31 грудня 2016 р.**

Форма № 1-м Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	3,1	23,7
первісна вартість	1011	3,1	25,3
знос	1012	-	(1,7)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	3,1	23,7
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	-
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи □	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	637,6	796,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	-	0,0
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	2 065,7	502,6
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	296,1	864,8
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	315,9	133,0
Усього за розділом II	1195	3 315,5	2 297,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
	1200	-	-
Баланс	1300	3 318,6	2 320,7

Продовження додатку Ж

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	100,0	100,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(824,9)	556,6
Неоплачений капітал	1425	(95,0)	-
Усього за розділом I	1495	(819,9)	656,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	1 965,2	262,6
розрахунками з бюджетом	1620	43,6	390,8
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	303,3
розрахунками зі страхування	1625	-	0,3
розрахунками з оплати праці	1630	-	1,2
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	2 129,8	1 009,3
Усього за розділом III	1695	4 138,5	1 664,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	3 318,6	2 320,7

2. Звіт про фінансові результати за 2016 р.

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період поперед- нього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	11 949,8	3 084,3
Інші операційні доходи	2120	32,1	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	11 981,9	3 084,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	-	-
Інші операційні витрати	2180	(7 428,4)	(3 907,2)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(7 428,4)	(3 907,2)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	4 553,5	(822,9)
Податок на прибуток	2300	(819,6)	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	3 733,9	(822,9)

Керівник

(підпис)

Готовцев І.О.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємства

		коди		
		2018	01	01
Підприємство	ТОВ ТПК «Айра»	ЄДРПОУ 39149820		
Територія	ПЕЧЕРСЬКИЙ	КОАТУУ 8038200000		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою	а КОПФГ 240		
Вид економічної діяльності	Неспеціалізована оптова	за КВЕД 46.90		
Середня кількість працівників, осіб	28			
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон:	01023, м.Київ, вул.Мечникова, буд.3, офіс 617, 0462653344			

**1. Баланс
на 31 грудня 2017 р.**

Форма № 1-м Код за ДКУД **1801006**

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	23,7	548,7
первісна вартість	1011	253,0	563,7
знос	1012	-1,7	-15,1
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	23,7	548,7
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	4,5
у тому числі готова продукція	1103	-	4,5
Поточні біологічні активи□	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	796,5	192,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	-	77,3
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	44,4
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	502,6	15,9
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	864,8	127,8
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	133,0	127,3
Усього за розділом II	1195	2297,0	545,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу,			
	1200	-	-
Баланс	1300	2 320,7	1 093,7

Продовження додатку 3

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	100,0	100,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	556,6	-202,4
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	656,6	-102,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	262,6	359,5
розрахунками з бюджетом	1620	390,8	1,2
у тому числі з податку на прибуток	1621	303,3	-
розрахунками зі страхування	1625	0,3	1,6
розрахунками з оплати праці	1630	1,2	2,7
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	1009,3	831,1
Усього за розділом III	1695	1 664,1	1 196,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами,			
Баланс	1900	2 320,7	1 093,7

**2. Звіт про фінансові результати
за 2017 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт,	2000	8 225,3	11 949,8
Інші операційні доходи	2120	0,5	32,1
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	8 225,8	11 981,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт,	2050	-	-
Інші операційні витрати	2180	-5951,3	-7428,4
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	-5951,3	-7428,4
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	2 274,5	4 553,5
Податок на прибуток	2300	-409,5	-819,6
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	1 865,0	3 733,9

Керівник

(підпис)

Готовцев І.О.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий
звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

		коди		
		2019	01	01
Підприємство	ТОВ ТПК «Айра»	за ЄДРПОУ 39149820		
Територія	ПЕЧЕРСЬКИЙ	за КОАТУУ 8038200000		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ 240		
Вид економічної діяльності	Неспеціалізована оптова	за КВЕД 46.90		
Середня кількість працівників, осіб	28			
Одиниця виміру:	тис. грн з одним десятковим знаком			
Адреса, телефон:	01023, м.Київ, вул.Мечникова, буд.3, офіс 617, 0462653344			

1. Баланс
на 31 грудня 2018 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	548,7	739,5
первісна вартість	1011	563,7	823,5
знос	1012	(15,1)	(84,0)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	548,7	739,5
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	4,5	-
у тому числі готова продукція	1103	4,5	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	192,4	1 249,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом:	1135	77,3	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	44,4	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	15,9	6 014,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	127,8	4 239,4
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	127,3	389,7
Усього за розділом II	1195	545,0	11 892,5
III. Необоротні активи, утримувані для продажу,			
	1200	-	-
Баланс	1300	1 093,7	12 632,0

Продовження додатку К

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	100,0	100,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(202,4)	2 281,6
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(102,4)	2 381,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	359,5	528,1
розрахунками з бюджетом	1620	1,2	882,6
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	620,6
розрахунками зі страхування	1625	1,6	0,4
розрахунками з оплати праці	1630	2,7	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	831,1	8 839,3
Усього за розділом III	1695	1 196,1	10 250,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами,			
Баланс	1900	1 093,7	12 632,0

**2. Звіт про фінансові результати
за 2018 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт,	2000	10 719,9	8 225,3
Інші операційні доходи	2120	38,0	0,5
Інші доходи	2240	-	0,0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	10 757,8	8 225,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт,	2050	-	-
Інші операційні витрати	2180	(5 402,4)	(5 951,3)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(5 402,4)	(5 951,3)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	5 355,4	2 274,5
Податок на прибуток	2300	(964,0)	(409,5)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	4 391,4	1 865,0

Керівник

(підпис)

Готовцев І.О.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Особливості документального оформлення матеріальних витрат

1. Лімітна картка. Вона використовується для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються для виготовлення продукції, також для проведення поточного контролю дотримання встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та виступає виправдувальним документом при списанні матеріальних цінностей із складу. Також цей документ може бути використано при списанні запасних частин на кожну одиницю техніки чи переміщення паливно – мастильних матеріалів у баки останньої від бензовозів – заправників. Цей документ виписується у двох екземплярах завідуючим складу, при чому перший екземпляр передається споживачу сировини, другий лишається на складі. Завідуючий складом зазначає у обох екземплярах дату та кількість відпущеного матеріалу, після цього визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. За лімітно – забірною карткою ведуть також облік матеріалів, що не були використані в виробництві і були повернуті на склад. При видачі паливно – мастильних матеріалів також виписується лімітна картка на отримання ПММ (фіксується видача ПММ по кожному автомобілю) та лімітна картка бензозаправника на відпуск ПММ (видача ПММ з автомобіля - бензозаправника).

2. Акт на списання МШП. Акт застосовується при оформленні списання на виробничі завдання інструменту, спецодягу чи захисних засобів. Акт складається у одному екземплярі, після чого візується директором і передається в бухгалтерію для оформлення.

3. Акт на списання ТМЦ. Акт оформлюється для списання товарно – матеріальних цінностей у розрізі кожного об'єкта витрат після фактичного використання.

Особливості документального оформлення витрат на оплату праці

1. Табель обліку робочого часу. Цей документ показує відпрацьований час працівників, що працюють на ставці. Табель ведеться через проставлення у ньому відпрацьованого часу та неявок на роботу по видам причин (відпустки, хвороба, прогул). Він ведеться у одному екземплярі та передається у бухгалтерію 2 рази на місяць: перший раз - для нарахування авансу, другий раз - для нарахування заробітної плати. Дані із нього є основою для формування платіжної відомості.

2. Наряд на відрядну роботу. У документі фіксується відрядна робота працівників різних підрозділів і служб. У наряді містяться такі реквізити: номер наряду, дата видачі, ПІБ, табельний номер працюючого, вид оплати, операція, величина виробітку, норма часу, розцінка. Наряд виписують одноразово на виконану операцію чи обсяг робіт, що виконаний за певний визначений період часу. Закриті разові наряди зберігаються до розрахункового періоду у бригадира, потім передаються у бухгалтерію для нарахування заробітної плати.

Дані зводяться до розрахункової відомості, в якій містяться дані про працівника, його посаду, кількість відпрацьованого часу, обсяги нарахувань, утримань і суми до видачі, а потім – до звітної відомості нарахувань/ утримань за період, в якій містяться загальні дані по видам нарахувань і утримань та обсяг оплаченого часу.

Додаток Н
до Положення про облікову політику

Перелік прямих витрат, які включаються до собівартості виготовленої та реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, прямо пов'язаних з виробництвом такої продукції, виконаних робіт, наданих послуг

№ з.п.	Найменування витрат
1	Прямі матеріальні витрати, в т.ч.
1.1	Сировина та основні матеріали, які утворюють основу виготовленої продукції
1.2	Придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, допоміжні та інші матеріали, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкту витрат
1.3	Зворотні відходи (зменшують вартість прямих матеріальних затрат)
2	Прямі витрати на оплату праці, у т.ч.
2.1	Заробітна плата та інші виплати робітникам, безпосередньо зайнятим у виробництві продукції, робіт, послуг
3	Амортизація виробничих основних засобів (у тому числі малоцінних необоротних матеріальних активів) і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, робіт, послуг
4	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, робіт, послуг
5	Інші прямі витрати, у т. ч.
5.1	Витрати на придбання електроенергії (включаючи реактивну), яка призначена для функціонування виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, робіт, послуг
5.2	Суми єдиного соціального внеску, нарахованого на заробітну плату визначену в п. 2.1.
5.3	Плата за оренду земельних та майнових паїв
5.4	Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрати на виправлення такого технологічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції (норми втрат визначаються за п. 138.7 ПКУ)
6	Суми витрат у складі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг, які у минулих звітних періодах звітного року не були віднесені до складу таких витрат у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, що підтверджують здійснення витрат, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді цього звітного року
7	Суми витрат у складі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг, не врахованих у звітних періодах звітного року, у зв'язку з допущенням помилок, та виявлені в подальшому у цьому звітному році в розрахунку податкового зобов'язання

Додаток П
до Положення про облікову політику

**Перелік і склад статей калькулювання собівартості
продукції (робіт, послуг)**

№ п/п	Статті витрат	Сума, грн
1	Сировина та матеріали, в тому числі	
2	Зворотні відходи (вираховуються)	
3	Купівельні матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру	
4	Паливо й енергія на технологічні цілі	
5	Основна заробітна плата	
6	Додаткова заробітна плата	
7	Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	
8	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	
9	Загальновиробничі витрати	
10	Попутна продукція (вираховується)	
11	Інші виробничі витрати	
12	Всього виробнича собівартість	
13	Адміністративні витрати	
14	Витрати на збут	
15	Всього витрат (повна собівартість)	
16	Прибуток	
17	Рентабельність	
18	Оптова ціна	
19	Податок на додану вартість	
20	Оптова відпускна ціна з ПДВ	

Економіст по цінах _____

ПЕРЕЛІК

і склад постійних загальновиробничих витрат

Найменування	Перелік витрат
Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці працівників апарату управління цехами, дільницями, виробництвами тощо; єдиний соціальний внесок; страхування за довгостроковими договорами страхування життя у межах норм, передбачених законодавством; оплата службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо у межах норм, передбачених законодавством; тощо.
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	Суми амортизаційних відрахування відповідно до обраної політики
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	Суми амортизаційних відрахування відповідно до обраної політики
Витрати на утримання, експлуатація та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд і технічне обслуговування). Витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів. Сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами Витрати на утримання цехових транспортних засобів. Інші витрати, які належать до витрат на утримання та експлуатацію устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), але не належать до раніше перелічених витрат.
Витрати на вдосконалення технології організації виробництва	Оплата праці та внески на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій.
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	Витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах по утриманню виробничих приміщень; відрахування на соціальні заходи; витрати на матеріали, паливо й енергію для утримання електромережі, на запасні частини, комплектуючі вироби на утримання опалювальної мережі, водопостачання, каналізації, вентиляційних пристроїв; інші витрати

Продовження додатку Р

Витрати на обслуговування виробничого процесу	Оплата праці загально виробничого персоналу; єдиний соціальний внесок; страхування за довгостроковими договорами страхування життя у межах норм, передбачених законодавством, робітників та працівників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.
Витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	<p>Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, охорони праці, витрати на забезпечення санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів у встановленому законодавством порядку:</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та техніки безпеки; витрати на оплату праці обслуговуючого персоналу, зайнятого забезпеченням санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>вартість матеріалів, палива, енергії, купівельних комплектуючих виробів, медикаментів для забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки, для обладнання і утримання засобів охорони праці, для забезпечення санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог</p> <p>витрати на обладнання робочих місць спеціальними пристроями з охорони праці некапітального характеру, що встановлюються для загальновиробничих цілей</p> <p>амортизаційні відрахування</p> <p>інші витрати</p> <p>витрати на проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (на протязі трудової діяльності) медичних оглядів робітників, зайнятих на тяжких роботах, роботах із шкідливими або небезпечними умовами праці або таких, де існує необхідність у професійному відборі, а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб у віці до 21 року:</p> <p>витрати на оплату праці медичного персоналу, що проводить зазначені медичні огляди робітників</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>витрати матеріалів, палива, енергії, медикаментів</p> <p>оплата послуг інших медичних установ</p> <p>інші витрати</p> <p>витрати, пов'язані із забезпеченням найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, та іншими засобами індивідуального захисту, милом та іншими м'якими засобами, знешкоджувальними засобами, молоком і лікувально-профілактичним харчуванням відповідно до переліку та норм, встановлених нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією:</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням та іншими засобами індивідуального захисту</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>витрати матеріалів</p> <p>оплата послуг сторонніх підприємств</p> <p>інші витрати</p>

Продовження додатку Р

Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони	<p>Витрати, пов'язані із забезпеченням пожежної та сторожової охорони цеху, дільниці:</p> <p>витрати на оплату праці персоналу пожежної і сторожової охорони</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>вартість пального, мастильних та інших матеріалів для спеціального автотранспорту і пожежних машин</p> <p>вартість обмундирування, що видається робітникам пожежної і сторожової охорони, і чергового спецодягу</p> <p>витрати на утримання і ремонт протипожежних пристроїв, засобів сигналізації</p> <p>амортизаційні відрахування</p> <p>витрати на всі види відряджень та переміщень робітників пожежної і сторожової охорони</p> <p>оплата послуг сторонніх підприємств з пожежної та сторожової охорони</p> <p>інші витрати</p>
Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення	<p>Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо):</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення</p> <p>відрахування на соціальні заходи</p> <p>витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо, енергію, знешкджувальні засоби та ін.</p> <p>амортизаційні відрахування</p> <p>інші витрати</p> <p>витрати із самостійного зберігання, переробки та захоронення екологічно небезпечних відходів:</p> <p>витрати на оплату праці працівників, зайнятих на роботах, пов'язаних із самостійним зберіганням, переробкою та захороненням екологічно небезпечних відходів</p> <p>відрахування на соціальні заходи,</p> <p>витрати на матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо, енергію, знешкджувальні засоби та ін.,</p> <p>амортизаційні відрахування</p>
Суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, встановленим вимогам закону України «Про підтвердження відповідності»	
Інші загально виробничі витрати	<p>Витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів і складів до цехів і готової продукції на склади тощо.</p>

Додаток С
до Положення про облікову політику

**Розрахунок
розподілу постійних загальновиробничих витрат**

Період _____

База розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності:
людино-години основних працівників

№ з/п	Показник	Од. вимір	Значення за місяці			Квартал
			4	5	6	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Плановий середньорічний (місячний) показник бази розподілу	люд.-год				
2.	Плановий середньорічний (місячний) рівень загальновиробничих витрат	грн.				
2.1	у т. ч. змінні	грн.				
2.2	постійні	грн.				
3.	Величина постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (р. 2.2 : р.1)	грн.				
4.	Фактичне значення показника, наведеного у р. 1					
5.	Фактична сума загальновиробничих витрат за місяць, у т. ч.	грн.				
5.1	Змінні	грн.				
5.2	Постійні	грн.				
6.	Сума розподілених постійних загальновиробничих витрат за розрахунком (р.3 x р.4)	грн.				
7.	Сума розподілених постійних загальновиробничих витрат, які включаються до собівартості (ряд. 6, але не більше ряд. 5.2)	грн.				
8.	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (р. 5.2 – р.7) списуються за Дт 90	грн.				
9.	Загальна сума змінних та розподілених загальновиробничих витрат, яка включається до собівартості – Дт 23 (р.5.1.+ р.7)	грн.				

Розрахунок склав _____ / _____ /

Додаток Т
до Положення про облікову політику

Перелік прямих витрат, які включаються до собівартості придбаних і реалізованих товарів (в торгівельній діяльності).

№ з.п	Найменування витрат
1	Ціна придбання товарів
2	Ввізне мито
3	Витрати на доставку придбаних товарів
4	Витрати на доведення товарів до стану, придатного для використання
5	Суми витрат у складі собівартості реалізованих товарів, які у минулих звітних періодах звітнього року не були віднесені до складу таких витрат у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуванням документів, що підтверджують здійснення витрат, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді цього звітнього року
6	Суми витрат у складі собівартості реалізованих товарів, не врахованих у звітних періодах звітнього року, у зв'язку з допущенням помилок, та виявлені в подальшому у цьому звітньому році в розрахунку податкового зобов'язання

Запропонований графік документообороту операційних витрат

Назва документа	Створення			Перевірка		Узагальнення/ перевірка даних у бухгалтерії		Передавання до архіву	
	кі-ть примірників	відповідальні		строк	виконавець	виконавець	строк	виконавець	строк
		за випи-ску	за оформ-лення						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Табель обліку використання робочого часу	1	викон - роб	викон- роб	у кінці місяц я	гол. бухгалтер - тер	гол. бухгалтер - тер	у кінці місяц я	гол. бухгалтер - тер	у кінці року
Картка виробітку	1	викон - роб	викон- роб	у кінці місяц я	гол. бухгалтер - тер	гол. бухгалтер - тер	у кінці місяц я	гол. бухгалтер - тер	у кінці року
Розрахункова відомість по зарплаті	1	гол. Бухгалтер	гол. Бухгалтер	у кінці місяц я	гол. бухгалтер - тер	гол. бухгалтер - тер	у кінці місяц я	гол. бухгалтер - тер	у кінці року

Продовження додатку У

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Акт на списання матеріальних цінностей	1	керівник	керівник	у кінці місяця	гол. Бухгалтер	гол. Бухгалтер	у кінці місяця	гол. Бухгалтер	у кінці року
Лімітно – забірна картка	2	керівник	керівник	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці року
Розрахунок амортизації основних засобів	1	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці року
Накладна на відпуск ТМЦ	2	керівник	керівник	у кінці місяця	гол. бухгалтер	гол. бухгалтер	у кінці місяця	гол. бухгалтер	у кінці року

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [4]

Заходи з удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності

Захід з удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності	Очікуваний результат
Впровадження системи управлінського обліку шляхом побудови удосконаленої інформаційної системи та розподілу відповідальності за формування витрат і створення механізму мотивації стимулювання їх зниження	Глибший контроль за витратами, зниження витрат шляхом недопущення надлишкових витрачань
Адаптація документообігу до удосконаленої інформаційної системи обліку, впровадження нових форм документів та встановлення графіка руху документів	Більш глибокий аналітичний облік, що дає змогу прийняття виважених управлінських рішень
Розробка і затвердження Положення про бухгалтерію, в якому передбачити розмежування посадових обов'язків і відповідальність працівників облікового апарату, в тому числі і обов'язки ведення зведеного обліку витрат	Розмежування обов'язків бухгалтерів
Розробка альбому зразків заповненої документації по темі «Витрати»	Дозволить особам, відповідальним за формування витрат, вірно складати первинну документацію

Джерело: розроблено автором на основі використаних джерел [13]