

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ»**

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

Плюти Аліни Олегівни

Науковий керівник, д.е.н.,
проф.

Сопко Валерія
Василівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., проф.

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1. Економічна сутність витрат операційної діяльності як об'єкта обліку, аналізу та контролю.....	10
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	21
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності у ТОВ «Агромат».....	35
Висновки до розділу 1.....	40
РОЗДІЛ 2	
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	
2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.....	43
2.2. Методика фінансового обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.....	53
2.3. Облік витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі з метою управління та оподаткування.....	61
2.4. Розкриття інформації про витрати операційної діяльності підприємств оптової торгівлі звітності підприємства.....	71
Висновки до розділу 2.....	79
РОЗДІЛ 3	
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	
3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела контролю і аналізу витрат операційної підприємств оптової торгівлі.....	82
3.2. Методика контролю витрат операційної підприємств оптової торгівлі.....	90

3.3. Методика і організація аналізу витрат операційної підприємств опто- вої торгівлі.....	96
Висновки до розділу 3.....	105
ВИСНОВКИ	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Витрати підприємства були і залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства та його рентабельність. Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання продуктивності підприємств.

Останнім часом стало зрозуміло, що внаслідок посилення конкуренції, ускладнення операційних процесів та необхідності максимально швидко задовольняти запити суб'єктів ринкового середовища і для малих і для середніх компаній все більш актуальною стає проблема отримання інформації, яка об'єктивно та оперативно відображає господарську ситуацію.

Отримання такої інформації можливе лише за умови створення відповідних механізмів управління витратами в системі економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності. Витрати можуть розглядатися як відносно самостійний об'єкт управління, аналіз складу та динаміки якого дозволяє оцінити відповідність змін, що відбулися у звітному періоді стратегічним намірам підприємства.

Фінансовий стан підприємства характеризується розміщенням його коштів та джерел їх утворення. Фінансовий стан підприємства — це забезпеченість власними обіговими коштами, стан нормованих запасів товарно-матеріальних цінностей, стан та динаміка дебіторської і кредиторської заборгованості, оборотність коштів, платоспроможність та інші підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства, що дозволяють дати оцінку досягнутим результатам, зробити висновки про рівень фінансово-економічного стану та про наявність нереалізованих внутрішньогосподарських резервів.

Прибуток підприємства являє собою підсумок його господарської діяльності та є джерелом його життєдіяльності. Величина прибутку напряму залежить від рівня витрат підприємства.

Для досягнення максимальних розмірів прибутку, підприємство повинно забезпечити ефективне управління фінансовими результатами господарської діяльності та досягати зменшення витрат.

Бухгалтерський облік є функцією управління підприємства.

На бухгалтерський облік покладено завдання з поліпшення інформаційного забезпечення управління а також контролю за збереженням власності та зміцненням фінансового стану підприємства, підвищенням ефективності діяльності та зменшенням ризику втрати коштів через непередбачені дії.

Встановлення ринкових умов зумовлює потребу перегляду положень бухгалтерського обліку витрат, а також методики формування й обробки одержаної облікової інформації, виходячи з існуючого господарського механізму та наявної обчислювальної техніки.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

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

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

Саме тому тема дипломної роботи «Облік, контроль і аналіз витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі» є досить актуальною.

Актуальність теми також зумовлена тим, що сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язних облікових питань. Зокрема це є теоретичні та методологічні аспекти обліку, аудиту та аналізу витрат.

Теоретичну основу дослідження питання обліку витрат операційної діяльності склали закони України, Інструкції та Положення з бухгалтерського обліку, наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених, періодичні видання з питань економіки. Також була використана фінансова звітність та документи первинного, аналітичного і синтетичного обліку ТОВ «Агронат».

Сьогодні витрати розглядає значна кількість вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед них можна виділити таких як: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан. Вони проводять дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку витрат, зокрема, розглядають поняття та класифікацію витрат, методи обліку, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, методики проведення аудиту витрат, ефективності управління витратами.

Метою даної дипломної роботи є вивчення організації та методики обліку, аудиту та аналізу операційних витрат основної діяльності підприємства, а також внесення пропозицій щодо вдосконалення проведення обліку, аналізу та аудиту витрат операційної діяльності підприємства в сучасних економічних умовах в Україні.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити поняття та сутність витрат операційної діяльності;
- розглянути значення витрат операційної діяльності в системі управління базового підприємства;

- розглянути витрати як складову господарської діяльності підприємства;
- дослідити нормативно-правове регулювання та провести огляд спеціальної літератури з обліку, аудиту та аналізу витрат;
- розглянути організаційно-економічну характеристику базового підприємства;
- розглянути облік матеріальних витрат у складі загальнопромислових та адміністративних витрат;
- розглянути методiku та організацію бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності;
- розглянути методiku та організацію аналізу витрат операційної діяльності;
- розглянути методiku та організацію аудиту витрат операційної діяльності;
- розглянути організацію обліку, аналізу та аудиту витрат операційної діяльності в комп'ютерному середовищі;
- узагальнити результати роботи та зробити пропозиції щодо вдосконалення.

Об'єктом дослідження даної роботи є теоретичні та практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу операційних витрат.

Предметом дослідження є фінансові результати господарської діяльності та витрати операційної діяльності ТОВ «Агромат».

Методи дослідження. Як основний метод дослідження у дипломній роботі застосований системний підхід до вивчення економічних процесів у їх взаємозв'язку та взаємозалежності з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків.

Для досягнення мети, поставленої у магістерській роботі, було використано такі методи:

- теоретико-методичні основи дослідження ґрунтувались на загальнонаукових методах пізнання. Теоретичне узагальнення,

групування та порівняння використовувались для розкриття сутності понять «витрати», «види діяльності», «класифікація витрат».

- при проведенні діагностики ефективності витрат використовувались абстрактно-логічні, конкретно-наукові методи (індукції – на етапі збору, систематизації й обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у процесі теоретичного осмислення ситуації та пошуку першопричин її виникнення і передумов вирішення; аналізу та синтезу, групування і порівняння, структурування – для поєднання і оцінки різних складових економічних явищ як єдиного процесу).
- вивчення та аналіз витрат на ТОВ «Агромат» здійснювалося із застосуванням експертних оцінок, порівняння, вимірів та розрахунків. У роботі також використовувались методи логічного аналізу – при виявленні проблем і обґрунтуванні напрямів удосконалення обліку та аналізу операційних витрат;
- при розробці прогнозої оцінки рентабельності основної операційної діяльності на підприємстві «Агромат» використовувався метод математичного моделювання. А саме об'єднання кореляційного аналізу та регресійного аналізу (кореляційно-регресійний аналіз). При цьому передбачається, що в результаті такого аналізу буде побудована регресійна залежність (регресійний аналіз) і розраховані коефіцієнти її щільності (кореляційний аналіз).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням організації та методики обліку, аудиту та аналізу операційних витрат з урахуванням специфіки галузі оптової торгівлі на прикладі ТОВ «Агромат» та сучасних тенденцій її розвитку. Також науковою новизною роботи є критичний підхід до діючої практики відображення

операційних витрат в обліку, виробленні рекомендацій щодо систематизації даних щодо окремих видів операційних витрат, методики подання даних щодо згаданих видів витрат у фінансовій звітності.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що у ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й аудиту витрат операційної діяльності, які сприятимуть наданню логічності в побудові інформаційної системи обліку витрат операційної діяльності на промислових підприємствах України. Проведений аналіз витрат операційної діяльності дав змогу виявити резерви їх зниження на досліджуваному підприємстві.

В якості базового підприємства було обрано ТОВ «Агромат». В роботі використані дані його бухгалтерської звітності за 2016-2017 рр.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна сутність витрат операційної діяльності як об'єкта обліку, аналізу та контролю

В умовах розбудови ринкових відносин в Україні якісно змінюються економічні важелі управління, в тому числі облік, контроль, аналіз і аудит.

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріально-речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Діяльність підприємств неможлива без витрат ресурсів. Закономірності розвитку ринкових відносин, логіка пізнання показують, що спочатку мають місце витрати ресурсів, а потім – результати, пов'язані з цими витратами.

Основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження [25, 5].

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

Категорія «витрати» широко використовується як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі, наприклад у російській економічній літературі вона має три аналоги: «затраты», «расходы», «издержки». Розглянемо зміст цих понять.

За І. А. Бланком, поточні (операційні) витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми [10, 199]:

- «витрати виробництва – виражені в грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції»;
- «витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на здійснення торговельної (торговельно-посередницької, збутової) діяльності підприємства»;
- «витрати розміщення – витрати, пов'язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку».

Котляров С.А. вказує на те, що під «расходами» слід розуміти витрати певного періоду, які відносять на реалізовану за цей період продукцію [53, 7]. Він зауважує, що існують деякі відмінності між поняттями «издержки» та «затраты». Так, слово «издержки» слід використовувати для позначення суми витрат на здійснення будь-якої виробничої функції підприємства. Інша відмінність полягає в тому, що «издержки» – ширше поняття, ніж «затраты», оскільки воно містить і втрати, і витрати на соціальні потреби.

Б. Юровський [120], навпаки, стверджує, що поняття «затраты» і «расходы» є синонімами, і розтлумачує їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.

Таким чином, аналіз літературних джерел, виданих російською мовою, показує, що немає чіткого трактування різниці між такими поняттями, як «затраты», «расходы», «издержки». В українській економічній і нормативно-правовій літературі вони представлені одним терміном «витрати», який у перекладі на російську мову означає і «затраты», і «расходы», і «издержки».

У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати на соціальні потреби не

розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальновиробничих витрат підприємства [6].

Деякі вітчизняні вчені [119, 20] вважають, що необхідно виокремлювати два терміни – «витрати» і «затрати» – залежно від їх змісту та періоду часу, до якого вони прив'язані.

Вважаємо, що російські категорії «затраты», «расходы», «издержки» є синонімами.

У вітчизняній економічній літературі переважає слово «витрати», однак трапляються й такі поняття, як «затрати» та «видатки». Відмінність у тлумаченнях слів «витрати» та «затрати» фактично відсутня.

Термін «видатки» використовується лише у бюджетній сфері діяльності держави. Видатки бюджету – це кошти, які спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. Проте в бюджетній сфері існує й поняття «витрати бюджету», яке є ширшим за «видатки». Так, витрати бюджету включають видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу [110].

Більшість українських учених визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції [79, 104, 108].

Деякі автори розглядають «витрати» як вартість придбання необоротних активів підприємства [50, 12].

Спеціалісти Міжнародної фінансової корпорації трактують «витрати» як вартісне вираження спожитих ресурсів з метою виконання робіт щодо задоволення потреб клієнтів [26, 30].

Але зазначені вище підходи лише частково відображають сутність поняття «витрати». «Витрати» є складною економічною категорією, яка залежить від їх місця, ролі й етапу виникнення в діяльності підприємства. З метою з'ясування сутності витрат розглянемо початковий етап їх

формування. Поняття «витрати» певним чином пов'язане з поняттям «ресурси». Формування ресурсів підприємства відбувається на ринку капіталу.

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

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

Задіяні в процесі діяльності підприємства ресурси, котрі зафіксовані в грошовій формі, формують його витрати (рис. 1.1).

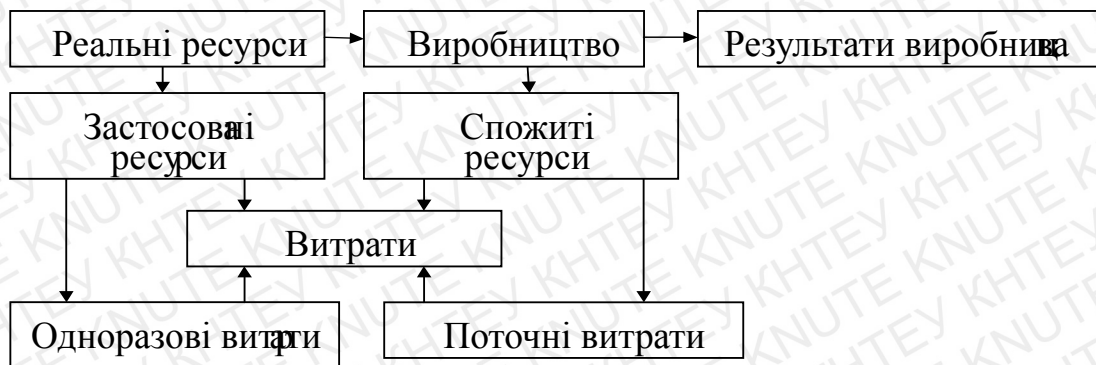


Рис. 1.1. Методологічні засади щодо визначення сутності терміна «витрати»

Отже «витрати» – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничого господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Таке визначення терміна «витрати» є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

Первинно і протягом тривалого часу витрати виявляли і обліковували так званим «котловим» методом, тобто в єдиному бухгалтерському реєстрі з початку звітного періоду враховували всі засоби, витрачені на виробництво, незалежно від ділянок їхнього споживання і цільового призначення, потім ці витрати розподілялися пропорційно прийнятій бази.

Недолік цього методу полягав в тому, що, надаючи підсумкову суму витрат за той або інший період, він не показував її структуру і, отже, не дозволяв визначити, які витрати можуть бути знижені і на яких ділянках виробництва. Підхід до управління витратами, запропонований Джоном Матером Фелсом і Емілем Гарке, припускав створення системи, покликаної підвищити інформативність даних про засоби, що витрачаються, і посилити контроль за їхнім використанням. Основне нововведення полягало в тому, що всі витрати ділилися на фіксовані (зараз їх прийнято називати постійними) і змінні. При цьому вважалося, що зміна фіксованих витрат не залежить напряму від різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при витраті менших ресурсів, ніж вважалося раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виділення із загальної маси витрат умовно-змінних багато в чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний обсяг готових виробів. Крім того, був встановлений більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформулювати в майбутньому систему «Стандарт-кост».

Наступним етапом розвитку теорії управління витратами була класифікація Джона Маннома (1863-1955). В 1891 р. він ввів поняття умовно-постійних, або накладних, витрат, тобто витрат, які не можуть бути безпосередньо віднесені на одиницю продукції, на витрати, пов'язані із закупівлею сировини; реалізацією готових виробів; безпосередньо з процесом виробництва. Таким чином, виявлення накладних витрат, пов'язаних з покупкою сировини і реалізацією готової продукції, дозволило надалі виключити їх з нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом, а отже, більш достовірно визначати результат виробництва, не спотворений ніякими невиробничими накладними витратами.

Подальшим розвитком теорії управління витратами стали дослідження Олександра Гамільтона Черча (1866-1936) по розподілу накладних витрат по продуктах залежно від продуктивності устаткування (величини машиногодин). Основні ідеї Черча по обліку робочого і машинного часу, висловлені в роботі «Адекватний розподіл виробничих витрат», полягали в тому, що було запропоновано розділити виробничу ділянку на декілька виробничих центрів залежно від того, чи застосовують вони складне або просте устаткування або не застосовують його зовсім, і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих ними машиногодин. Цей метод пов'язаний з безпосередньою залежністю величини машиногодин з продуктивністю, а останньої – з обсягом продукції, що випускається. Дані ідеї дозволяли визначити собівартість продукції і планувати витрати на випуск.

На початку ХХ ст. підхід до розподілу умовно-постійних витрат залежно від обсягу випуску і калькуляція продукції не мав такого значного розповсюдження на підприємствах, адже на той час поняття «собівартість» і методи розподілу витрат залишалися таємницею для деяких керівників.

Однією з найважливіших задач подальшої роботи в області управління витратами став пошук відповіді на питання: в якій пропорції слід включати в

собівартість умовно-постійні витрати, тобто визначення собівартості і створення практично застосованих систем планування витрат і оперативного контролю за випуском продукції.

Переважаючим методом управління витратами на американських підприємствах в середині ХХ ст. стає концепція «Директ-костінг», яка базується на виключенні непрямих витрат, пов'язаних з періодом, і управління умовнозмінними витратами. Але якщо слідувати концепції «Директ-костінг», необхідність розподілу накладних витрат зникає.

На початку століття німецьким вченим Шмаленбахом були введені терміни *Teilkostenrechnung* (облік часткових витрат) і *Grenzkosten-rechnung* (облік граничних витрат), але вважається, що родоначальником даної концепції є Джонатан Гаррісон. Тому першість американців в цій області, взагалі, спірна. Інша справа, що вони змогли прив'язати передові ідеї німецьких економістів до реального господарського життя. Суть «Директ-костінг» полягає в тому, що в основу собівартості закладаються тільки умовно-змінні витрати. Непрямі витрати виключаються з собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони викликані не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу. Це твердження викликало шок, і довгий час не мало широкого розповсюдження. Тільки в 1953 р. Національна асоціація бухгалтерів опублікувала опис цього методу і «Директ-костінг» стає переважаючим методом в управлінні витратами.

Перший опис системи «Стандарт-кост» був представлений в роботах Емерсона в 1936р. у США. З еволюцією теорії управління витратами стає очевидний факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна б було уникнути. Рішенням цієї задачі стала поява на початку ХХ ст. в США, а потім і в Європі системи порівняння фактичних витрат з нормованими «Стандарт-кост».

У результаті співпраці Емерсона і Гаррісона була створена система, основною метою якої було визначення ефективності роботи підприємства і усунення неефективності шляхом порівняння фактичних витрат з нормованими. При цьому дана система, на їхню думку, покликана не тільки фіксувати події минулого, але і ставити задачі на майбутнє, допомагати здійснювати ці задачі. Тому «Стандарт-кост» з'явилася першою управлінською системою, в якій як першочергова функція ставиться саме контроль і регулювання витрат, а не їхній облік.

Якщо спочатку «Стандарт-кост» був задуманий як інструмент, що виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями, то надалі виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тієї або іншої одиниці управлінського персоналу. Це привело до формування Джоном А. Хіггінсом в 1952 р. концепції центрів відповідальності, тобто ступені відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. Його робота «Облік по центрах відповідальності» направлена на наукову організацію поведінки управлінців. Її мета не стільки контроль, скільки допомога управлінському персоналу в організації самоконтролю, бо передбачається, що жодна людина не стане порушувати вигідні для нього цілі і критерії.

Ідея «Стандарт-кост» трансформувалася в два положення:

- всі проведені витрати в обліку повинні бути співвіднесені із стандартами;
- відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути розподілені по категоріях.

Для нашої країни великий внесок щодо адаптації системи «Стандарткост» зробили Ліберман, Жебрак та інші вчені, представивши систему нормативного обліку виробництва. Основними принципами системи є складання планової калькуляції по продуктах на основі науково обґрунтованої нормативної бази і кошторисів, облік фактичних витрат і змін діючих норм, аналіз відхилень. Калькуляції використовуються для оцінки

випуску продукції за місяць по цехах і підприємству в цілому, оцінки браку продукції і залишків незавершеного виробництва [73].

Органічним розвитком «Стандарт-кост» і методів обліку по центрах відповідальності стала поява методу «JT» – «Just-in-time» (точно в час), описаного і пропонуваного авторами Р. А. Хауеллом і З. Р. Соусі, хоча до цього аналогічна система під назвою «канбан» була упроваджена і успішно застосовувалася на японських підприємствах. На відміну від традиційних аналітичних прийомів аналізу, пов'язаних з коефіцієнтом використання робочого часу, устаткування, продуктивності праці, тут в основу встановлені відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм) [73, 32].

На початку 70-х рр. віце-президент автомобільної компанії «Тойота» Т. Оно запропонував систему організації праці «Канбан», яку американці стали називати «саме вчасно», що не зовсім правильно, оскільки чинник часу не є головною становлюючою цієї системи. Основний зміст японської системи «Канбан» полягає, по-перше, в раціональній організації виробництва, і подруге, в ефективному управлінні персоналом.

Система «Канбан» одержала свою назву від металевого знака трикутної форми («канбан» в перекладі означає «табличка», «знак»), який супроводжує деталі в процесі виробництва і переміщення. Суть системи полягає в тому, що на всіх фазах виробничого процесу відмовилися від виробництва продукції крупними партіями і створили безперервно-потокове виробництво. Постачальники вимушені підлаштовуватися під ритм роботи підприємства-споживача їх продукції і вводити у себе аналогічну систему. Система «Канбан» безпосередньо впливає на розмір складських запасів, скорочуючи їх до оптимальних розмірів [76, 145].

США і деякі країни Західної Європи застосовували у себе систему «Канбан» для підвищення ефективності виробництва. Проте слід зазначити, що в повному обсязі ця система не була упроваджена ніде. Це пояснюється, перш за все, тим, що система, створена в Японії, орієнтована на національні цінності. Система «Канбан», розповсюджуючись, охоплює цілі галузі.

Сучасні тенденції в управлінні ресурсами і витратами характеризуються активним впровадженням нових методів по управлінню накладними витратами. Це пояснюється тим, що останніми роками частка даного елемента в структурі загальних витрат стрімко збільшується.

Витрати виробництва – це витрати різних видів економічних ресурсів у процесі виробництва товарів та послуг. Підходи наукових шкіл щодо визначення сутності витрат операційної діяльності різняться, тому розглянемо їх у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Огляд наукових шкіл (підходів) щодо визначення сутності витрат операційної діяльності

№ пор.	Зміст витрат операційної діяльності	Представники наукової школи
1	Витрати виробництва розглядалися класиками політичної економії як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів. [93, 185]	Класична школа, Адам Сміт і Давід Рікардо
2	Витрати виробництва – сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійного і змінного капіталу). [105, 85]	Школа марксизму, Карл Маркс
3	Витрати виробництва - сума грошей, яку підприємство сплачує за фактори виробництва, яка визначається граничною корисністю, котру ці фактори мають з погляду продавця і покупця. [105, 85]	Маржиналісти Менгер, Візер

Витрати виробництва досліджували Адам Сміт і Давід Рікардо : Сміт увів поняття абсолютних витрат, а Рікардо – автор теорії порівняльних витрат. Під витратами вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю, тобто в що обходиться виробництво окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх

підприємствах даної галузі. Витрати виробництва розглядалися класиками політичної економії і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів.

Згідно з марксистською концепцією, витрати виробництва – це не те, що коштує товар, а саме сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійного і змінного капіталу). Від цих капіталістичних витрат Маркс відрізняє дійсні витрати виробництва товару (витрати праці), які утворюють додану вартість цього товару [105, 85].

Наприкінці XIX ст. з'являється ціла низка нових концепцій витрат виробництва. У маржиналістів (Менгер, Візер) [105, 85] витрати пояснюються як психологічне явище, основане на граничній корисності. На їхню думку, сума грошей, яку підприємство сплачує за фактори виробництва, визначається граничною корисністю, котру ці фактори мають з погляду продавця і покупця. Поняття витрат в маржиналістській економічній теорії відноситься до окремого підприємства, витрати та доходи котрого розглядаються як функції від масштабів виробництва.

Австрійський вчений Ф. Візер розробив суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей, згідно з якою дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, котрі суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовувало витрачені виробничі ресурси.

Переведення на математичну основу поглядів маржиналістів представниками австрійської школи сприяло появі теорії мінімізації витрат. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних та змінних) на придбання факторів виробництва [105, 85].

Витрати виробництва можна розглядати як на рівні суспільного процесу виробництва, так і на рівні окремого підприємства. Виробництво передбачає відшкодування витрат на створення та реалізацію продукції, оскільки покриття витрат із суми виручки від реалізації (виторгу) дозволяє відновити процес виробництва в тому самому або ж і в розширеному масштабі.

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

Ринок приховує багато можливостей для виробника, але разом із тим висуває й жорсткі вимоги до них. При переході до ринкової економіки перед підприємцями виникає багато нових проблем, та від того, наскільки професійно та серйозно підприємства підйдуть до їхнього розв'язання, залежатиме успішність їхньої діяльності.

Підприємство в процесі господарської діяльності здійснює витрати, пов'язані з вартістю використаних запасів (сировини, матеріалів, робіт або послуг), оплати праці працюючих, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, здійснення соціальних заходів щодо розвитку свого колективу і т. д.

Слід зазначити, що в умовах планової економіки діюча система бухгалтерського обліку витрат за мету ставила отримання точної інформації, що використовувалася для калькулювання собівартості продукції насамперед для централізованого ціноутворення та контролю поставлених згори планових завдань. Щорічні централізовані завдання щодо зниження собівартості продукції мали, як правило, формальний характер. Відсутніми були економічні стимули зниження витрат виробництва, тому більша частина інформації не використовувалася, хоча в рамках системи обробки інформації про собівартість була можливість отримання інформації про витрати з більшим ступенем оперативності та аналітичності.

Для здійснення процесів управління підприємцям, окрім самих витрат, потрібна ще й інформація про їх об'єкти – продукцію (роботи, послуги або вид діяльності підприємства), що потребує здійснення витрат, пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням робіт, наданням послуг).

Власник або керівник підприємства повинен знати, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість зменшити ціну на

цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Отже, саме для того, щоб відповісти на ці запитання, і постає необхідність використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Починаючи з XIX ст., коли виникла теорія обліку витрат, проблемі класифікації витрат приділялася значна увага.

Англійські вчені Дж. М. Фелс та Еміль Гарке в 1887 р. запропонували ділити всі витрати на фіксовані (зараз прийнято називати умовно постійними) та змінні (умовно-змінні). Термін «прямі та непрямі витрати» вперше був уведений Е. Е. Фельдгаузенем [104, 16].

Одним із перших наукову класифікацію витрат на виробництво створив В. І. Стоцький. Він розподілив їх на такі види: основні та накладні, прямі та непрямі, змінні та постійні, пропорційні та фіксовані [104, 17]. З ускладненням господарської діяльності підприємства зростає необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу.

Для визначення фінансових результатів діяльності необхідно зрозуміти різницю між витратами різних звітних періодів.

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільша питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

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

дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат [76, 56].

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі й непрямі. Зазначимо, що одні й ті ж витрати можуть бути прямими та непрямими щодо різних об'єктів.

Що стосується основних та накладних витрат, то основні – це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління, з обслуговування виробництва (допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, обладнання, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо). Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно вибраній базі. Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні витрати. Конверсійні – це витрати на обробку сировини для перетворення її в готовий продукт [76, 60].

Для прийняття управлінських рішень важливе місце відіграє поділ витрат на релевантні та нерелевантні. Релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття управлінського рішення, а нерелевантні – витрати, які не залежать від прийняття такого рішення. Наприклад, якщо власник фірми розглядає питання: придбати торгове приміщення чи взяти його в оренду, то вартість торгового приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість торгового обладнання та зарплата продавців – нерелевантними, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Витрати, які становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають диференційованими. В нашому прикладі диференційовані витрати – це різниця між вартістю торгового приміщення та сумою орендної плати за період його використання. Отже, релевантні лише майбутні диференційовані витрати та доходи.

Витрати мають різну поведінку. Для опису поведінки витрат у літературі традиційно вживають терміни: «змінні витрати», «постійні витрати», «напівзмінні витрати», «напівпостійні витрати». При цьому як основний фактор витрат зазвичай розглядається обсяг виробництва або реалізації [19, 46].

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

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

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

Дослідивши існуючі у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі класифікації витрат, можна запропонувати таку класифікацію витрат за різними класифікаційними ознаками (табл. 2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; дільницями; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції) та непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів) витрати	Управлінський облік, фінансовий бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень
За видами продукції	Витрати на вироби; групи однорідних виробів; типові зразки виробів; валова, товарна, реалізована продукція тощо	Визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції
За відношенням до виробничого процесу	Основні (безпосередньо пов'язані з процесом виробництва готової продукції); накладні (обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва) витрати	Управлінський облік. Економічний аналіз діяльності підприємства
За доцільністю використання	Доцільні (виробничі витрати, передбачені технологією та організацією виробництва) та недоцільні (невиробничого характеру, у результаті яких не будуть отримані доходи)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Планування

Продовження таблиці 1.2

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні; умовно-постійні; граничні (середня величина витрат приросту чи витрат скорочення на одиницю продукції, яка виникла як результат зміни обсягу виробництва і реалізації більш ніж на одну одиницю) витрати	Планування, облік та аналіз собівартості продукції, аналіз та прогнозування беззбитковості виробництва, вибір економічної політики підприємства
За календарним періодом	Витрати поточні; майбутніх періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості

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

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

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже, дає можливість менеджерам контролювати виконання планів щодо собівартості продукції не тільки загалом по підприємству, але і за окремими його підрозділами, конкретними виробами та за певним видом витрат.

Групування витрат за економічними елементами призначене для виявлення всіх витрат на виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє

визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству.

У П(С)БО 16 «Витрати» передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами:

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

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

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати на:

- ~ сировину й матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції або для господарських потреб, технологічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- ~ куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, які використані в операційній діяльності підприємства;
- ~ придбання у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в т.ч. на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства;
- ~ тара й тарні матеріали, що використані в операційній діяльності підприємства;
- ~ будівельні матеріали, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;
- ~ запасні частини, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та МШП;

~ інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого і невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробки сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою частиною технологічного процесу виробництва тощо);

~ витрати на МШП, що використовуються протягом не більше одного року, або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення; спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші засоби індивідуального захисту, мило й інші миючі засоби, знешкоджувальні засоби, молоко і лікувально-профілактичне харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

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

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються:

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

До елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються:

- ~ відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- ~ відрахування на обов'язкове соціальне страхування;

~ відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

~ відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;

~ відрахування на інші соціальні заходи [16, 27].

До елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

До елемента «Інші операційні витрати» належать:

~ витрати на відрахування фізичних осіб;

~ витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;

~ витрати щодо сплати за участь у семінарах;

~ витрати на проведення аудиту;

~ витрати на транспортне обслуговування;

~ оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління;

~ витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видані для ведення господарської діяльності;

~ витрати на охорону праці;

~ витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад;

~ витрати, пов'язані з використанням робіт вахтовим методом;

~ витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;

~ витрати зі страхування ризиків;

~ витрати на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або гарантійні заміни та витрати на утримання гарантійних майстерень;

~ витрати на проведення рекламних заходів;

~ витрати на організацію прийомів, презентацій і свят;

~ витрати на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт, пакувальних матеріалів;

- ~ витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій;
- ~ витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- ~ витрати, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою фізичних осіб підприємства;
- ~ податки, збори та інші обов'язкові платежі;
- ~ витрати підприємства, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;
- ~ витрати на оприлюднення річного звіту;
- ~ сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основними засобами, іншими необоротними активами;
- ~ витрати підприємств-суб'єктів валютного ринку;
- ~ компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- ~ витрати підприємства, пов'язані з випробовуваннями якості виробів, деталей, вузлів, встановленими стандартними або технічними умовами;
- ~ інші витрати (втрати від браку, витрати на операції із скляною тарою, відшкодування заробітку внаслідок каліцтва та іншого ушкодження здоров'я працівника, відрахування на пенсійне забезпечення від вартості послуг мобільного зв'язку тощо);
- ~ інші операційні витрати [16, 29].

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

Щодо елемента витрат на оплату праці працівників, доцільно підкресити, що цей елемент витрат регулюється окремою низкою нормативно-правових актів, які розглянуто у складі діючої нормативно-

правової бази з питань обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності (Додаток А).

Облік заробітної плати та інших виплат працівникам на будь-якому підприємстві займає провідне місце в системі бухгалтерського обліку. Праця є найважливішим елементом витрат виробництва. Заробітна плата – основне джерело доходу працівників підприємства, вона виступає одним із найважливіших економічних важелів управління економікою.

МСБО 19 «Виплати працівникам» поширюється на всі виплати працівникам, крім тих, до яких застосовується МСБО 2 «Платіж на основі акцій».

Порівнюючи характеристики П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», виділимо такі відмінності:

1. Внески на соціальне забезпечення: у П(С)БО – якщо виходити з положень Інструкції із застосування Плану рахунків, то можна дійти висновку, що відрахування на соціальні заходи не належать до винагород працівникам. Водночас положення П(С)БО 26 можуть дати деякі підстави для протилежного висновку; у МСБО – включають у відповідні короткострокові винагороди працівникам.

2. Програми участі в прибутку та преміювання: у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – регулюється, підставою для нарахування резерву премій (визнання очікуваних витрат) можуть бути не тільки юридичні, але й конструктивні (традиційні) зобов'язання (тобто зобов'язання, що впливають із неофіційної практики компанії). Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики з виплати премій підприємством призведе до неприйнятних негативних змін у його відносинах із працівниками.

3. Зобов'язання за програмами участі в прибутку: у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – визнається як витрати, а не як розподіл прибутку (параграф 21 МСБО 19).

4. Надійність оцінки зобов'язань за програмами участі в прибутку та преміювання: у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – встановлено вимоги а) офіційні умови програми містять формулу розрахунку суми виплати; б) підприємство розраховує суми до затвердження фінансової звітності або колишня практика чітко підтверджує суму (можливість оцінки) конструктивного зобов'язання.

5. Відшкодування (гарантовані суми, наприклад, від страхових компаній, що покривають частково або повністю витрати, необхідні для розрахунку за зобов'язаннями плану з установленими виплатами): у П(С)БО – не регулюється; у МСБО – визнається як окремий актив у разі відповідності критеріям визнання (параграф 104 А–104 В МСБО 19).

6. Програми виплат по закінченні трудової діяльності (пенсійні плани): у П(С)БО – практично не розкриті; у МСБО – детальний опис обліку таких виплат.

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам, чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям [6].

Виплати працівникам можна поділити на такі категорії, які включають, згідно з МСБО 19:

а) короткострокові виплати працівникам, такі як: заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду), а також такі пільги, як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників;

б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі як: пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті повністю протягом 12 місяців по закінченні періоду;

г) виплати при звільненні [6].

А в П(С)БО 26 виплати працівникам включають такі види виплат:

1) поточні виплати працівникам: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу, тощо;

2) виплати при звільненні;

3) виплати по закінченні трудової діяльності;

4) виплати інструментами власного капіталу підприємства;

5) інші довгострокові виплати [5].

Загалом, вітчизняні П(С)БО охоплюють усі чинні МСБО, але не копіюють їх. Деякі національні стандарти об'єднують положення кількох МСБО, а в деяких випадках передбачаються державні стандарти, які не мають аналогічного міжнародного стандарту. Структура стандарту визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. Національні П(С)БО, так само як і МСБО, складаються структурно.

Однією з основних принципів відмінностей П(С)БО від МСБО є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування

всіма суб'єктами господарської діяльності. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів, в той час як МСБО головним чином орієнтовані на зовнішніх та внутрішніх користувачів, які мають фінансовий інтерес до суб'єкта звітності.

З врахуванням вимог П(С) БО 16 «Витрати» промислові підприємства можуть використовувати такі статті калькуляції:

1. Сировини і матеріали.
2. Куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
9. Загальновиробничі витрати.
10. Втрати від браку.
11. Інші виробничі витрати.
12. Попутна продукція (вираховується).

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

Важливе значення в управлінні витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, яка використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за

центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності у ТОВ «Агромат»

Промислово-технічна компанія у вигляді товариства з обмеженою відповідальністю «Агромат» - підприємство, основними видами діяльності якого є оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням, (Код КВЕД 46.73); виробництво керамічних плиток і плит (Код КВЕД 23.31); оптова торгівля залізними виробами, водопровідним і опалювальним устаткуванням і приладдям до нього (Код КВЕД 46.74).

Компанія заснована у 1993 році, коли були підписані перші контракти зі словацькою фабрикою «Kerko» та чеським виробником кераміки «Znojmo». Протягом років роботи на українському та європейських ринках компанія будувала сновні засоби, а саме, власні торгові центри, знаходила клієнтів у інших сферах, відкриваючи дочірні підприємства з різними видами діяльності.

Бухгалтерський облік Товариством ведеться з дотриманням вимог ЗУ № 996-XIV, Інструкції № 291, а також національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Дані облікових реєстрів відповідають залишкам по відповідних рахунках у головній книзі та даним балансу. Фінансова звітність Товариства ґрунтується на підставі даних бухгалтерського обліку та заповнюється згідно з вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2 «Баланс», 3 «Звіт про фінансові результати», 4 «Звіт про рух грошових коштів», 5 «Звіт про власний капітал», затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87 (зі змінами та доповненнями).

Бухгалтерський облік необоротних активів здійснюється із застосуванням субрахунків, затверджених Планом рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та відповідає вимогам Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 (зі змінами і доповненнями) (далі – Інструкція № 291). Облік фінансових інвестицій в цілому відповідає НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000р. № 91 Оприбуткування запасів в бухгалтерському обліку Товариства відбувалось на підставі документів, отриманих від постачальників, за цінами їх придбання. Оцінка вартості запасів при оприбуткуванні на баланс відповідає вимогам НП(С)БО 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246 (зі змінами і доповненнями) та обліковій політиці Товариства. Облік сировини, матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів на Товаристві оформлюється документами, типові форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України «Про затвердження первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» від 21.06.1996р. № 193, наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» від 22.05.1996р. № 145. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, в продаж та інше вибуття, оцінка їх відбувається за методом ФІФО. Операції з основними засобами оформлюються документами, типові форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995р. № 352. Метод нарахування амортизації основних засобів - прямолінійний.

Ринок кераміки та сантехніки, на якому працює Товариство, є складовою ринку будівельних матеріалів, який має сезонні коливання. Спад продажу припадає на зимовий період. Коливання пов'язані із ускладненням проведення будівельних робіт у холодні пори року. Можливі фактори ризику в господарській діяльності :

1. Комерційний ризик. Даний ризик характеризується нездатністю вчасно та вигідно продати продукцію, що імпортується. На це впливає рівень попиту на продукцію на українському та світовому ринках, цінова політика та стан будівельної галузі загалом на ринках збуту.

2. Операційний ризик – це ризик прямих або непрямих втрат, які викликані несприятливими зовнішніми подіями нефінансової природи, географічними та кліматичними факторами та неможливістю бізнес-процесів пристосуватися до змін зовнішнього середовища.

3. Валютний ризик полягає в формуванні портфелю зобов'язань (як кредиторської заборгованості перед постачальниками, так і відсоткових зобов'язань, тобто кредитів) в іноземній валюті, тоді як основна діяльність підприємства проводиться на території України, де розрахунки проводяться тільки в національній валюті – гривні.

Щодо показників діяльності, розглянемо звітність за 2017 рік – прибутковий (Додаток Б). Чистий прибуток за рік склав 51 756 тис. грн. Виручка (чистий дохід) від реалізації, отримана Товариством протягом 2017 року складає 1 040 632 тис.грн. Собівартість товарів (продукції), реалізованих протягом 2017 року складає 685 328 тис.грн. Інші доходи, отримані Товариством за рік, що закінчився 31.12.2017р. складають:

- інші операційні доходи 31 405 тис.грн.;
- інші фінансові доходи 221 тис.грн.
- інші доходи 29 тис.грн.

Інші витрати, понесені Товариством за рік, складають:

- адміністративні витрати 59 471 тис.грн.;
- витрати на збут 120 495 тис.грн.;
- інші операційні витрати 54 516 тис.грн.;
- фінансові витрати 89 102 тис.грн.;
- інші витрати 71 тис.грн.

Всього за рік операційні витрати склали 919 810 тис.грн.

Обліковою політикою Товариства передбачено метод спиання товарів ФІФО, метод нарахування амортизації – прямолінійний. Бухгалтерський облік здійснюється централізованою бухгалтерією на чолі з Головним бухгалтером Башотою Ольгою Михайлівною, вона ж Фінансовий директор.

Для підвищення якості та зниження витрат торгового процесу Компанія постійно удосконалює та розвиває свою структуру. Станом на 31.12.17 р. структура Компанії виглядає наступним чином:

1) Основні підрозділи:

- Дирекція;
- Департамент маркетингу та закупівлі керамічної плитки;
- Департамент сантехніки, меблів та освітлення;
- Департамент оптових продажів керамічної плитки;
- Департамент логістики.

2) Допоміжні підрозділи:

- Секретаріат;
- Бухгалтерія;
- Юридичний відділ;
- Експертно-фінансовий відділ;
- Відділ інформаційних технологій;
- Відділ ЗЕД;
- Департамент обліку та інвентаризації ТМЦ;
- Служба головного інженера;
- Господарський відділ.

ПТК ТОВ "Агромат" володіє 100 % статутного фонду підприємствами:

- ДП ПТК ТОВ "АГРОМАТ"Сервіс" - на самостійному балансі, займається роздрібною торгівлею будівельними матеріалами;
- ТОВ "АНІТА" - на самостійному балансі, основні види діяльності: виробництво будівельних конструкцій та столярних виробів, виробництво керамічних плиток та плит, ремонт та

техобслуговування електродвигунів, генераторів і трансформаторів;

- ПП "Райагропостач", на самостійному балансі, вид діяльності - оптова та роздрібна торгівля паливом;
- ТОВ "Агромат- логістик" - Послуги з організації перевезення вантажів;

та 97,04 % в Статутному фонді - ТОВ "Агромат-Склад" - надання послуг по зберіганню товарів та вантажо-розвантажувальних робіт.

Станом на 31.12.2017 року середньооблікова чисельність штатних працівників 624 чол. В тому числі, на умовах неповного робочого часу - 34 чол., за сумісництвом - 13 чол. Фонд оплати праці на кінець звітного періоду складає 36 623 тис. грн. У порівнянні з попереднім звітним періодом фонд оплати праці збільшився на 13 215 тис.грн. Колективний договір з працівниками не укладався, профспілкову організацію працівниками створено не було. В Компанії переважають працівники до 35 років зі стажем роботи до 7 років, що мають вищу освіту. Керівники, спеціалісти та службові працівники складають 75 % від загальної чисельності персоналу, робітники - 25 %. Віковий рівень співробітників коливається від 23 до 50 років.

Проблеми, які можуть виникати та впливають на діяльність – це політичні та макроекономічні ризики, які включають, але не обмежуються такими:

- податкове навантаження та зміна податкового законодавства;
- вимоги податкових органів ускладнюють залучення коштів для розширення діяльності;
- ризик зміни законодавства, що може вплинути на умови погашення облігацій;
- зростання інфляції чи зниження впевненості споживачів у майбутньому.
- форс-мажорні обставини.

Щодо зменшення впливу вказаних ризиків та захисту своєї діяльності, Товариство постійно вдосконалює внутрішню систему моніторингу за настанням таких ризиків та розробляє рекомендації щодо мінімального впливу таких ризиків на діяльність підприємства. На сьогодні загрози банкрутства для Товариства не існує, конфлікту інтересів у керівництві немає. Інших факторів ризику, крім тих, що пов'язані із специфікою діяльності (загострення конкуренції, загальне зменшення попиту на продукцію, тощо), немає.

Висновки до РОЗДІЛУ 1

Таким чином, витрати є основним фактором, який обмежує прибуток і одночасно головним фактором, який впливає на обсяг пропозиції.

«Витрати» – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничого господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Таке визначення терміна «витрати» є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

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

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

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

Для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду, бо на практиці не всі витрати, що відносяться до звітнього калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. Серед усіх витрат на підприємстві їм належить найбільш питома вага. У сфері виробництва до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо).

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (зокрема, сюди відносяться витрати на здійснення всіх інших функцій: дослідження, маркетинг, управління, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду зазвичай включають до складу операційних витрат.

Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат промислових підприємств, потрібно зазначити таке:

- принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи: дотримання таких принципів як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств;
- у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги приділяється оцінці ефективності використання витрат;
- недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення.

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а на національну економіку загалом.

Провівши аналіз національних та міжнародних стандартів щодо виплат працівникам, видно, що МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідним є використання терміна «виплати працівникам». Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. Це визначення згідно з МСБО 19, у вітчизняному стандарті таке не розкривається. Це визначення та види послуг зазначаються в Кодексі законів про працю. Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСБО є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів, в той час як МСБО головним чином орієнтовані на зовнішніх та внутрішніх користувачів, які мають фінансовий інтерес до суб'єкта звітності.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємств опткової торгівлі

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до П(С)БО 16 під витратами розуміється зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Нормами П(С)БО 16 суворо регламентують умови визнання витрат підприємства. Так, згідно п. 5-8 даного положення витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).
2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигід, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів.
3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства.
4. Можлива достовірна оцінка суми витрат [80].

Витрати включаються до Звіту про фінансові результати на підставі принципу відповідності. Тому витрати визнаються в момент виникнення і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, витрати визнаються на підставі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Сучасний стан та діюча практика ведення обліку та аналізу витрат не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкової економіки та потребує подальшого вдосконалення. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині витрат за економічними елементами формує функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, обсяги виробництва, величину прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління та ін.

Взагалі, витрати відображають ціну залучених підприємством економічних ресурсів і, таким чином, просто характеризують ефективність його діяльності.

Внаслідок проведеного аналізу літературних джерел з'ясовано, що сучасна теорія витрат сформувалася під впливом розробок учених-економістів різних шкіл та течій. Огляд і аналіз зарубіжної літератури з цих питань показали, що в ринковій економіці надається велика увага питанням обліку, аналізу й аудиту витрат підприємства.

Автор навчального посібника «Бухгалтерський облік в Україні» Завгородній В.П. у своїй праці комплексно розглянув питання організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності [36]. В його іншій праці «Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту» в доступній формі описано методологію бухгалтерського обліку в умовах автоматизованого оброблення інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.

У науковій праці Н.М. Грабової, яка є автором і співавтором посібників, присвячених бухгалтерському обліку, зокрема: «Теорія бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах», «Облік основних господарських операцій в

бухгалтерських проводках», розкрито роль обліку витрат у системі управління і контролю в умовах розвитку ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його вдосконалення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.

Одними з основних джерел спеціальної літератури є праці Н.М. Ткаченко «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» та Ф.Ф. Бутинця «Бухгалтерський фінансовий облік». Основну увагу в них приділено вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог національних стандартів [101].

У праці О.В. Лишиленко «Теорія бухгалтерського обліку» детально вивчено та проаналізовано облік та методи формування і розподілу витрат у всіх сферах діяльності підприємства, наведено різнобічні приклади кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій, що використовуються для відображення витрат у різних видах діяльності підприємства, а також відтворено документообіг під час формування витрат підприємства [62].

Цю тему висвітлює Г.М. Колісник у статтях «Економічна сутність витрат виробництва і методологія їх дослідження» та «Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку». Вона розглядає економічну сутність витрат підприємства, яка є сукупністю затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної та виробничої діяльності підприємства та види класифікацій витрат за умови, що витрати підприємства мають неоднорідний характер [48, 49].

У статті К. Юрченко «Класифікація витрат виробництва в нових умовах господарювання» запропоновано класифікувати витрати за видами діяльності та за функціями управління, що, на думку автора, буде сприяти зниженню собівартості продукції, а в статті «Методи обліку витрат на

виробництво продукції» – характеризує методи обліку витрат виробництва: позамовний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу вона приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що цей метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і не виробничих. Автор статті зауважує, що впровадження цього методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. У статті зазначено, що нормативний метод обліку витрат допоможе менеджерам отримати інформацію про відхилення фактичних витрат від норми, використовуючи яку, менеджер зможе вживати необхідні заходи для встановлення причин цих відхилень і попереджати їх виникнення в майбутньому [120].

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийнятих національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до істотної перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат за елементами.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції.

У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, передусім в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати за економічними елементами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат за економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною мірою відповідає сучасним умовам господарювання.

Облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

- ~ за допомогою рахунків класу VIII «Витрати за елементами» – малими та неприбутковими організаціями (рис.2.1);
- ~ за допомогою рахунків класу IX «Витрати діяльності» – всіма іншими підприємствами; (рис.2.2)
- ~ за допомогою рахунків класів VIII і IX – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків (рис. 2.3).

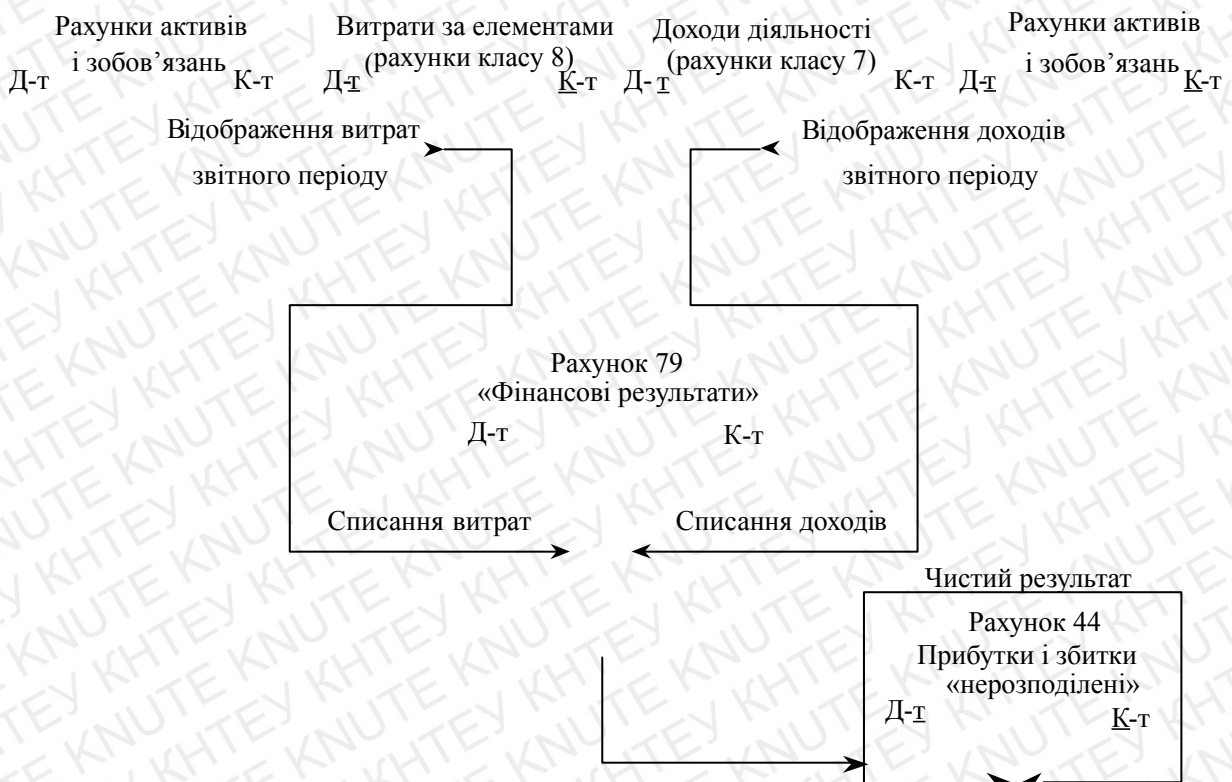


Рис.2.1. Спрощена схема обліку витрат і доходів (з використанням рахунків класу VIII «Витрати за елементами»)

Схема обліку операційних витрат і доходів (з використанням рахунків класу – IX «Витрати діяльності»), яку подано на рисунку 2.1, дає змогу згрупувати витрати операційної діяльності, які в кінці звітного періоду теж списуватимуться на рахунок 79 «Фінансові результати» субрахунок 791 «Результат основної діяльності». Підприємства торгівлі також можуть використовувати зазначений варіант обліку, проте замість рахунків 23, 26 та 91 використовувати рахунок 28 «Товари». Використання такого варіанту дає змогу здійснювати детальніший облік витрат.

Ті підприємства, які використовують метод розширеного обліку (рис. 2.2), можуть системним шляхом отримати інформацію про елементи витрат, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. Тобто в бухгалтерії підприємства внаслідок списання витрат роблять два проведення замість одного.

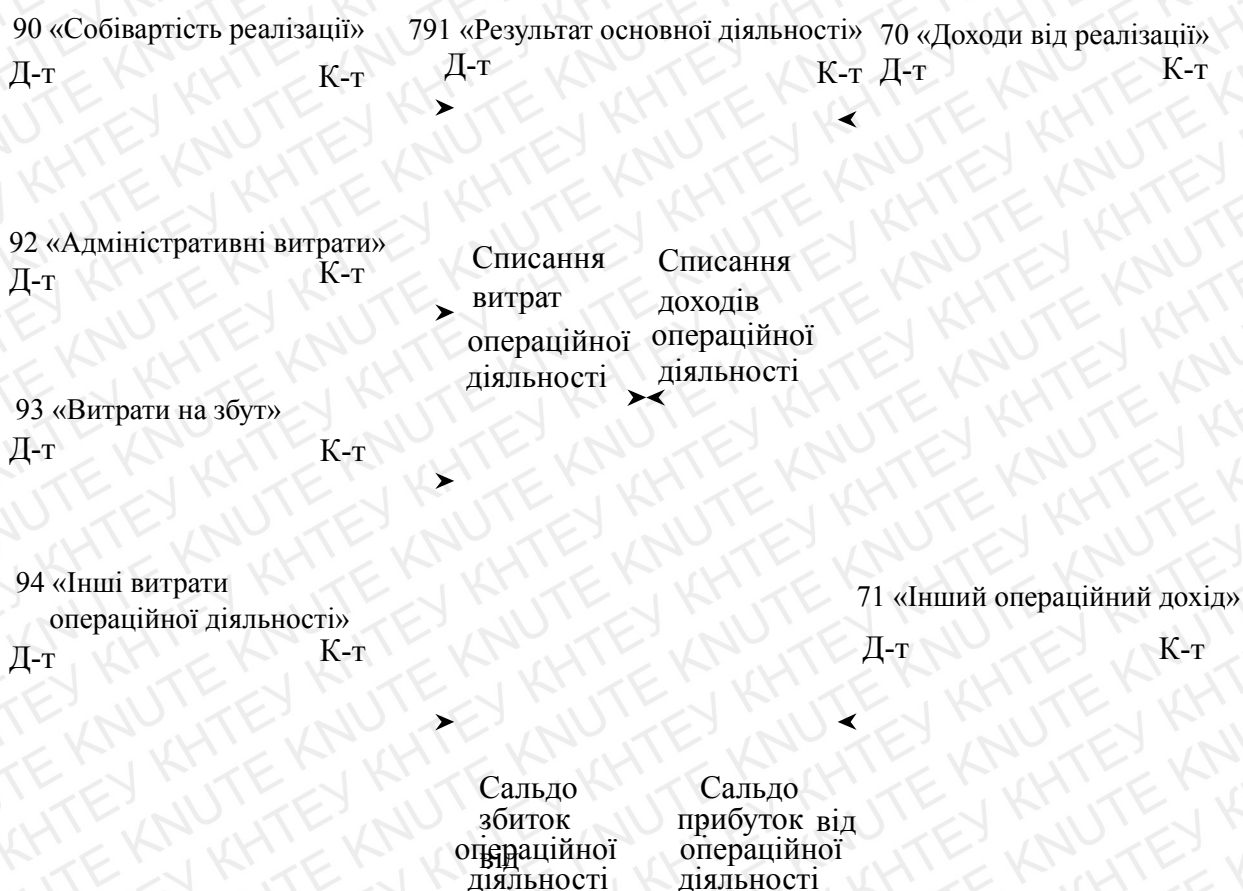


Рис. 2.2. Схема обліку операційних витрат підприємства (з використанням рахунків класу IX «Витрати діяльності»)



Рис. 2.3. Схема розширеного обліку операційних витрат (з використанням рахунків класів VIII «Витрати за елементами» та IX «Витрати» [37]

Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх необхідно спочатку списати в дебет рахунку 80 «Матеріальні витрати» з кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси», а потім – із кредиту рахунку 80 в дебет рахунку 23 «Виробництво».

У кінці звітного періоду сальдо рахунків класу VIII або IX списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», за даними якого відображається прибуток або збиток від фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат промислових підприємств, потрібно зазначити таке.

По-перше, принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи. Тобто дотримання таких принципів у веденні обліку витрат, як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств. При цьому варто визначити, що вже в умовах переходу до ринкової економіки в чинному законодавстві України щодо

ведення бухгалтерського обліку, зокрема й обліку витрат, відбулися якісні зміни в напрямках наближення таких систем до загальноєвропейських вимог. Це потрібно вважати важливим і позитивним фактором для входження економіки України до європейських та світових ринків, зниження фінансового ризику вітчизняних і зарубіжних інвесторів під час створення спільних підприємств.

По-друге, у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги звертається на оцінку ефективності використання витрат. На даний момент ще, практично, не створені механізми контролю за ефективністю витрат на підприємствах державної і недержавної форм власності. При цьому варто зазначити, що дослідження у напрямках створення таких механізмів дедалі поглиблюється. Необхідність їх запровадження у практику господарювання останніми роками не тільки не викликає сумніву серед урядовців та контролюючих органів, але й широкого кола фахівців.

По-третє, недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Численні перевірки фінансової і бухгалтерської документації з боку контролюючих органів, зазвичай, не дає очікуваних результатів. Більше того, така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення [54, 12].

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а й на національну економіку загалом.

Донедавна розвитку аналізу витрат господарської діяльності не приділяли достатньої уваги. Сьогодні питання застосування методик аналізу в Україні набули особливого значення. Введення нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (від 30.11.1999 р.), Положень (стандартів)

бухгалтерського обліку зумовлюють необхідність використання нових методик економічного аналізу, що відповідають умовам ринку. Такі методики необхідні підприємствам для обґрунтованого вибору ділових партнерів, визначення ступеня фінансової стійкості й оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності. Внаслідок цього, завдяки появі та використанню таких методик в Україні покращиться здатність суб'єктів господарювання адаптуватися до змін у галузі планування і управління.

Це проявляється в тому, що аналіз є прерогативою вищої ланки управлінських структур підприємства, здатних впливати на формування фінансових ресурсів і потоки грошових засобів. Ефективність або неефективність окремих управлінських рішень, пов'язаних із визначенням ціни продукту, розміру партії закупівлі сировини або поставок продукції, заміни обладнання чи технології, і інші рішення повинні бути оцінені з погляду загального успіху фірми, характеру її економічного зростання.

У процесі аналізу використовуються певні підходи і спеціальні прийоми. Можна погодитись з думкою Л.А. Бернстайна, що предмет аналізу базується на двох передумовах:

~ по-перше, повне розуміння моделі обліку, а також суті, значення і обмежень фінансової інформації, що відображається у звітних формах;

~ по-друге, ефективне використання інструментів фінансового аналізу, за допомогою яких можна визначити і проаналізувати найбільш важливі фінансові та виробничі фактори і співвідношення з метою отримання обґрунтованих висновків [84, 111].

Реформування економіки України вимагає адекватної зміни управління нею. Це привело до необхідної якісної зміни як системи бухгалтерського обліку, так і системи аудиту. Еволюція бухгалтерського обліку спричинила розвиток і аудиту. Так, поділ у зарубіжних країнах обліку на фінансовий і управлінський відповідно породжує різновиди аудиту: фінансовий і управлінський (операційний). Управлінський аудит є різновидом внутрішнього аудиту і здійснюється з метою розроблення рекомендацій

щодо економії та ефективного використання ресурсів для досягнення кінцевого результату господарської діяльності підприємства, вдосконалення діючої системи обліку і контролю за процесами виробництва.

У вітчизняній економічній літературі недостатньо уваги приділяється розкриттю поняття «управлінського аудиту» щодо його застосування чи не застосування. Доцільно надати перевагу вживанню терміна «управлінський аудит» із таких міркувань:

- ~ аудиторський контроль – це невід'ємна функція управління;
- ~ користувачі інформації цього виду аудиту виключно працівники управління підприємства;
- ~ функція управлінського аудиту – не тільки поточний контроль за господарськими операціями, а й прогнозування та аналіз інших функцій управління господарською діяльністю.

Управлінський аудит – це процес вивчення й оцінювання господарських явищ і фактів для надання рекомендацій управлінню суб'єкта господарської діяльності з економічного та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого результату і програмних цілей.

Рекомендації повинні охоплювати окремий аналіз продукції конкурентів для зниження її собівартості на досліджуваному підприємстві. Тут доцільно розглянути рівень виробничих потужностей (наприклад, щодо автоматизації); безпосередньо процес виробництва і його організацію; час на здійснення однієї операції або сукупності однорідних операцій; рівень комплексних витрат тощо.

Особливо детально проаналізовані витрати у ході технологічного процесу шляхом поділу його на затратні функції-операції для виявлення надлишкових або непотрібних, і, таким чином, виявляються безпосередньо у виробництві резерви зниження собівартості продукції, що випускає підприємство.

Внаслідок переходу до ринкових відносин і розширення господарської самостійності підприємств створюються реальні передумови для формування нової системи внутрішньогосподарського контролю, основним елементом якої стає внутрішній аудит.

Через здійснення економічних реформ в Україні послабився державний контроль за ефективністю формування витрат, що призвело до надмірного і необгрунтованого їх зростання. За таких умов забезпечити належний рівень ефективності господарювання для більшості вітчизняних підприємств є дуже складною проблемою.

У її вирішенні можна визначити два основні напрями:

- ~ залучення значних інвестицій для структурної перебудови підприємств та здійснення інноваційної політики розвитку виробництва на базі забезпечення його конкурентоспроможності та конкурентоспроможності продукції;
- ~ налагодження чіткого обліку витрат підприємства та забезпечення ефективності їх формування [90, 64].

Реалізація цієї проблеми пов'язана із залученням додаткового капіталу в розвиток підприємств. Проблема полягає в тому, щоб знайти інвесторів, які зацікавлені вкладати власні кошти у розвиток українських підприємств. Такими інвесторами може бути держава, комерційні недержавні фонди вітчизняного та зарубіжного походження. Але в будь-якому випадку забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами підприємства. У ринковій ситуації завищені витрати є фактором, який знижує конкурентоспроможність продукції, гальмує вихід підприємства в ринковий простір, а отже, роблять цей об'єкт непривабливим для інвестора.

2.2. Методика фінансового обліку витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності

визначає П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 16 «Витрати», затверджені наказами Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 та від 31.12.1999 р. № 318.

Для обліку торговельних витрат у системі споживчої кооперації Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій споживчої кооперації, затверджених постановою Правління Укоопспілки від 19.12.2001 р. № 304 та Інструкцією про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації призначено клас 9 «Витрати діяльності», який включає рахунки першого порядку: 90 «Собівартість реалізації»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Дослідження стану обліку витрат у торговельних підприємствах споживчої кооперації України виявило недосконалість організації, технології збору та обробки інформації. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення діяльності. Цьому здебільшого заважає недосконала внутрішньовідомча звітність, яку застосовують у системі споживчої кооперації. Зокрема, на досліджуваних підприємствах роздрібної торгівлі споживчої кооперації сьогодні не існує такого внутрішнього звіту, де б узагальнювалась інформація про собівартість реалізованих товарів за окремими їх найменуваннями, товарними групами, матеріально відповідальними особами, торговельними відділами та торговельними точками. В товарно-грошовому звіті форми № 058 собівартість реалізованих товарів відображується загальною сумою за звітний період.

У розвиток наведених вище пропозицій пропонується форма Звіту про собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі, яку наведено табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Звіт про собівартість реалізованих товарів у роздрібній торгівлі

Назва статей	План	Факт	Відхилення (+,-)
Купівельна вартість товарів	70 000,00	76 390,00	+6 390,00
Ввізне мито	–	–	–
Непрямі податки, які не відшкодовуються підприємству	–	–	–
Транспортно-заготівельні витрати	12 000,00	12 400,00	+400
Витрати зі страхування ризиків транспортування товарів	–	–	–
Інші витрати	13 000,00	13 000,00	–
Разом: собівартість реалізованих товарів	95 000,00	101 790,00	+6 790,00

Застосування цього Звіту на практиці сприятиме визначенню більш достовірного фінансового результату від операційної діяльності підприємства та дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами, які включають до собівартості реалізованих товарів у необхідних розрізах.

Значна сума витрат торговельних підприємств йде на товарозабезпечення. Це витрати на формування договірної політики з постачальниками товарів та на їх замовлення, оплата праці товарознавців і

відрахування на соціальні заходи з неї, поштово-телеграфні та інші витрати. Цю групу витрат можна обліковувати на окремому субрахунку 2895 «Витрати на товарозабезпечення».

Зважаючи на те, що товари в торговельних підприємствах споживчої кооперації не тільки реалізуються, а й зберігаються, доцільно витрати на зберігання товарів обліковувати на субрахунку 9112 «Витрати на зберігання товарів» та відображувати в фінансовій звітності окремим рядком 042 «Витрати на зберігання товарів».

Однією із проблем обліку собівартості реалізованих товарів є визначення та розподіл транспортно-заготівельних витрат. Для відображення сум транспортно-заготівельних витрат по товарах, що надійшли до магазину, призначена остання графа товарно-грошового звіту (форма № 058). Із звітів матеріально відповідальних осіб суму транспортно-заготівельних витрат записують у журнал форми № К-3. Для обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) відкривають окремий аналітичний рахунок – субрахунок 2892 «Транспортно-заготівельні витрати в роздрібній торгівлі».

Сума ТЗВ, яку відносять до товарів, що були реалізовані, розподіляється між залишком товарів і реалізованими товарами розрахунковим способом із застосуванням методу середньої арифметичної простої. Як свідчать проведені дослідження, такий метод має суттєві недоліки, оскільки його застосування на практиці приводить до отримання розрахованих середніх даних, які за суттю є далекими від фактичних даних. Проте в умовах, коли немає можливості визначити ТЗВ, що відносять до певної групи товарів, немає необхідності робити розрахунок ТЗВ за методом середньої арифметичної зваженої. Ця проблема справляє негативний вплив на інформаційне забезпечення визначення витратомісткості окремих товарних груп.

Альтернативним методом є не облік ТЗВ на одному аналітичному рахунку у загальній сумі, а їх розподіл відповідно до груп товарів, по яких вони були здійснені, за кожним товарним документом. В умовах

комп'ютеризації обліку для цього у довіднику «План рахунків» необхідно встановити для субрахунку 2892 субконто «Товарно-матеріальні цінності». Інформація буде накопичуватись про транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) за товарними групами.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» надає підприємствам право обирати форму бухгалтерського обліку і визначати методи ведення виробничого (управлінського) обліку. З огляду на особливості здійснення торговельної діяльності та необхідність забезпечення в досліджуваних підприємствах і організаціях споживчої кооперації дієвого контролю за різними видами витрат обігу та резервів їх зниження, доцільно розширити склад витрат, що відображуються за деякими статтями адміністративних витрат і витрат на збут у Книгах аналітичного обліку.

Ураховуючи наведене вище, виникла пропозиція деталізувати склад витрат, що відображуються за статтею 3 «Витрати на утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» у Книзі форми № К-22, а саме – виділити такі статті: 3.1. «Витрати на операційну оренду основних засобів»; 3.2. «Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші»; 3.3. «Витрати на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони».

З метою підвищення аналітичності обліку витрат на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів у складі статті 9 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі» доцільно також виділити статті: 9.1. «Плата (податок) за землю»; 9.2. «Податок з власників транспортних засобів»; 9.3. «Плата за ліцензії»; 9.4. «Комунальний податок»; 9.5. «Інші податки і збори».

Із статті 12 «Витрати на зберігання, підсорткування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів» у Книзі форми № К-22 необхідно виокремити такі статті: 12.1. «Витрати на дезінфекцію та дератизацію»; 12.2. «Витрати на утримання холодильного обладнання, морозильників»; 12.3. «Інші господарські витрати на утримання торгових приміщень».

Крім того, зважаючи на те, що деякі відомості про окремі види витрат на збут у Книзі форми № К-22 подано в згорнутому вигляді по статті «Інші витрати на збут», пропонуємо використати вільні рядки Книги для відкриття таких аналітичних статей: 13. «Витрати на ремонт основних засобів»; 14. «Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів при відпуску їх в експлуатацію»; 15. «Витрати, пов'язані з виготовленням і використанням бланків бухгалтерських документів, реєстрів, звітності».

Споживспілкам та їх підприємствам, що ведуть аналітичний облік адміністративних витрат, для забезпечення постійного контролю за використанням коштів на їх здійснення рекомендовано деталізувати склад деяких видів витрат за окремими статтями, що відображуються у Книзі форми № К-21, а саме:

- із статті 3 «Витрати на утримання основних засобів та інших малоцінних необоротних матеріальних активів» виділити статті: 3.1. «Витрати на утримання службового автомобільного транспорту»; 3.2. «Витрати на оперативну оренду основних засобів»; 3.3. «Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інше»; 3.4. «Витрати на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони»;

- із статті 7 «Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс, телекс тощо)» виокремити статті: 7.1. «Витрати на телефонний зв'язок»; 7.2. «Витрати на мобільний зв'язок»; 7.3. «Поштово-телеграфні витрати»;

- із статті 9 «Податки, збори та інші обов'язкові платежі» виділити такі статті: 9.1. «Плата (податок) за землю»; 9.2. «Комунальний податок»; 9.3. «Інші податки і збори».

З метою реалізації цих пропозицій на підприємствах споживчої кооперації слід внести відповідні корективи до методики фінансового обліку торговельних витрат.

Проте практика доводить, що торговельним підприємствам споживчої кооперації часто недостатньо інформації про витрати у розрізі встановленої номенклатури статей, а Інструкція № 304 не містить рекомендацій щодо здійснення обліку торговельних витрат за елементами. У цьому зв'язку з метою виділення ділянки обліку витрат за елементами у системі рахунків бухгалтерського обліку в дрібних підприємствах споживчої кооперації можна застосовувати інтегровану методику фінансового й управлінського обліку, а у великих підприємствах та організаціях – двокругову.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено включення рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до системи рахунків фінансового обліку підприємств і організацій. Доцільно для цілей організації управлінського обліку торговельних витрат до рахунків фінансового обліку витрат, передбачених Планом рахунків, відкрити рахунки третього і четвертого порядків – субрахунки й аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

У розвиток наведених вище пропозицій стосовно побудови обліку витрат на підприємствах споживчої кооперації запропоновано структуру субрахунків та аналітичних рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку торговельних витрат (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Синтетичні рахунки, субрахунки та аналітичні рахунки обліку торговельних витрат

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)	Аналітичні рахунки (субрахунки четвертого порядку)
902 «Собівартість реалізованих	9021 «Собівартість реалізованих товарів	Витрати на товарозабезпечення за місцями зберігання товарів Витрати на товарозабезпечення

товарів»	оптової торгівлі»	за працівниками
	9022 «Собівартість реалізованих товарів роздрібною торгівлі»	Витрати на товарозабезпечення за видами ТМЦ. Витрати на товарозабезпечення за статтями витрат

Продовження таблиці 2.2

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)	Аналітичні рахунки (субрахунки четвертого порядку)
911 «Витрати на зберігання товарів»	9111 «Витрати на зберігання товарів оптової торгівлі»	Витрати на зберігання товарів за місцями виникнення
	9112 «Витрати на зберігання товарів роздрібною торгівлі»	Витрати на зберігання товарів за відповідальними працівниками
		Витрати на зберігання товарів за статтями витрат
92 «Адміністративні витрати»	9201 «Адміністративні витрати підприємств»	Адміністративні витрати за місцями виникнення
	9202 «Адміністративні витрати споживспілок»	Адміністративні витрати за відповідальними працівниками
93 «Витрати на збут»	9301 «Витрати на збут оптовою торгівлі»	Витрати на збут за місцями виникнення
		Витрати на збут за відповідальними працівниками
	9302 «Витрати на збут»	Витрати на збут за статтями витрат

роздрібної торгівлі»

Аналізуючи рахунки, наведені у табл. 2.2, слід зазначити, що суттєвим є виділення на рівні аналітичного обліку торговельних витрат за місцями зберігання товарів та їх видами, за працівниками, що відповідають за формування витрат, і статтями витрат підприємств роздрібної торгівлі.

Так, ураховуючи наведені пропозиції щодо деталізації обліку витрат на збут до рахунку 93 «Витрати на збут», можна відкрити субрахунки четвертого порядку для обліку таких видів витрат: на операційну оренду основних засобів; на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію та інші; на послуги, пов'язані із забезпеченням пожежної, відомчої та позавідомчої охорони; на дезінфекцію та дератизацію; на утримання холодильного обладнання, морозильників; інших господарських витрат на утримання торгових приміщень.

Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямках дасть змогу мати більш повне розуміння поведінки витрат для їх оперативного контролю і визначити на цій основі фінансовий результат від здійснення операційної діяльності. Наведені рекомендації сприятимуть більш повному розкриттю даних про витрати торговельних підприємств, що, в свою чергу, дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення процесу управління торговельними витратами на рівні підприємств і організацій споживчої кооперації, а отже, більш ефективну їх діяльність.

2.3. Облік витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі з метою управління та оподаткування

Уже більше трьох років в Україні не існує так званих податкових витрат щодо податку на прибуток. Відповідно до п. 134.1.1 ПКУ податком на прибуток оподатковується фінансовий результат, сформований за правилами ведення бухобліку – національними або міжнародними. Фінансовий

результат складається з доходної та витратної частини. Зараз нас цікавить остання, причому розглядатимемо її з точки зору національних П(С)БО.

За ними бухоблік витрат регулюється П(С)БО 16. Склад витрат визначено пп. 10 – 29 П(С)БО 16, у яких перелічено всі можливі види витрат, що їх може понести підприємство.

Про те, що абсолютно всі витрати мають відображатися в обліку та включатися до фінансового результату, говорить нам принцип повного висвітлення. Він означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі (ст. 4 Закону про бухоблік).

Отже, в бухгалтерському обліку підприємство має відображати усі понесені ним витрати, хай навіть це буде оплата вартості відпочинку сім'ї найкращого працівника.

Таких понять, як «негосподарські витрати» чи «витрати за рахунок прибутку» в національних стандартах бухобліку немає. За П(С)БО 16 підприємство несе такі витрати, які групуються на рахунках 9-го класу:

1) Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт чи послуг (пп. 10 – 16 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються записами Дт 90 Кт 26, 27, 23, 91. При цьому за дебетом рахунку 23 відображається виробнича собівартість такої продукції/послуг, а за дебетом 91 рахунку – загальновиробничі витрати

2) Адміністративні витрати (п. 18 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються за дебетом рахунку 92

3) Витрати на збут (п. 19 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються за дебетом рахунку 93

4) Інші операційні витрати (п. 20 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються за дебетом рахунку 94;

5) Фінансові витрати (п. 27 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються за дебетом рахунку 95;

6) Втрати від участі в капіталі (п. 28 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються за дебетом рахунку 96;

7) Інші витрати (п. 29 П(С)БО 16), у бухобліку відображаються за дебетом рахунку 97.

Але у зв'язку із термінами, які зараз наявні в ПКУ, «невиробничі основні засоби» та «невиробничі нематеріальні активи», часто те, що раніше мало назву «негосподарські витрати» зараз часто називають «невиробничими витратами». Невиробничі витрати можуть «сховатися» на будь-якому з цих рахунків, за виключенням рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Проте більшість бухгалтерів звикла обліковувати неvirобничі витрати окремо на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 977 «Інші витрати звичайної діяльності» – це такий собі «смітничок» для всього, що не знайшло відображення на інших рахунках чи субрахунках та не має прямого відношення до діяльності підприємства, що має на меті отримання доходу. Така практика була зручною у ті часи, коли вели два окремі обліки витрат – бухгалтерський і так званий «податковий» - для цілей оподаткування податком на прибуток. Зараз податок на прибуток сплачується з бухгалтерського фінансового результату, і практика акумулювання неvirобничих витрат на окремому субрахунку тепер може зіграти не на користь підприємства – платника податку на прибуток: ретельно зібрані до купи «сумнівні» неvirобничі витрати – це суттєве полегшення роботи контролерам.

Нагадаємо визначення господарської діяльності у пп. 14.1.36 ПКУ: це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Витрати, які не мають прямого відношення до отримання доходів, дуже різноманітні. Розглянемо деякі з них, а саме:

- створення більш комфортних умов праці для працівників, ніж це передбачено законодавством, наприклад, влаштування місць для відпочинку та приймання їжі на робочих місцях (якщо це не передбачено законодавством). Класичний приклад – питна вода, напої та їжа для працівників та гостей підприємства – треба довести контролерам купою паперів, що ці витрати сприяють збуту продукції або налагодженню ділових стосунків;

- добові, що виплачуються відрядженим працівникам у сумі, що перевищує межі, встановлені п. 170.9 ПКУ для звільнення від оподаткування ПДФО;

- фінансування особистих потреб фізичних осіб – працівників підприємства або сторонніх фізичних осіб, не пов'язане з оплатою праці. Сюди відносяться дарунки (коштовні та не дуже), відшкодування особистих витрат фізичних осіб тощо;

- благодійна допомога фізичним та юридичним особам;

- здійснення витрат на користь невизначеного кола осіб (наприклад, благоустрій території населеного пункту на земельних ділянках, які не належать підприємству та якщо воно не зобов'язане це робити за законом – ч. 4 ст. 36 Закону про благоустрій, виготовлення сувенірних чи меморіальних дошок, пам'ятників, дитячих майданчиків тощо, безоплатні роздачі зразків товарів, продукції, сувенірів і т.п.).

Витрати на створення більш комфортних умов праці для працівників потрібно списувати на витратні рахунки в залежності від того, у якій сфері працюють працівники: так, наприклад, обладнання кімнати відпочинку у виробничому цеху слід віднести на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», з якого вони потім потраплять до собівартості готової продукції; витрати на обладнання кухні в офісі потраплять на рахунок 92 «Адміністративні витрати»; витрати на обладнання тенісного корту для працівників збуту – на

рахунок 93 «Витрати на збут» тощо. Витрати на купівлю питної води, напоїв та їжі відносяться на ті рахунки, на які відноситься зарплата тих працівників, для яких провадиться така закупівля. Аналогічна ситуація з добовими витратами відряджених працівників понад неоподатковувані межі, встановлені п. 170.9 ПКУ – вони відносяться на витратні рахунки в залежності від мети відрядження. Тобто всі вищевказані витрати можливо прямо пов'язати з об'єктами цих витрат. На нашу думку, накопичення їх на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» не дасть повну інформацію про склад і структуру витрат підприємства, адже буде занижено собівартість продукції, адміністративні чи збутові витрати, і завищено інші операційні витрати, хоча на загальний фінансовий результат це і не вплине.

Якщо ж здійснені витрати дійсно не можна віднести до певного об'єкту витрат, як, наприклад, благоустрій території, роздачі подарунків невизначеному колу фізичних осіб, то такі витрати знаходять відображення на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Фінансування особистих потреб фізичних осіб та благодійна допомога стороннім особам також потрапляє на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Об'єкт оподаткування податком на прибуток визначається відповідно до норм пп. 134.1.1 ПКУ шляхом коригування бухгалтерського фінансового результату на різниці, що передбачені ПКУ. Оскільки витрати зменшують бухгалтерський прибуток або збільшують збиток, вони таким чином зменшують і об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Якщо підприємство не коригує фінансовий результат з причини недосягнення обсягу доходу за минулий рік 20 млн грн, його не стосуються норми розділу III ПКУ про коригування фінансового результату для цілей оподаткування. Таким чином, навіть невиробничі витрати будуть враховані при визначенні об'єкту оподаткування податком на прибуток. Самі податківці неодноразово на цьому наголошували у листі ДФСУ від 09.06.2015 р. №11999/6/99-99-19-01-01-15, а також у недавньому листі ДФСУ від 07.03.2018 р. №909/6/99-99-15-02-02-15/ІПК.

Оскільки тепер об'єктом оподаткування податком на прибуток є фінансовий результат, визначений у бухобліку, то контролери тепер не можуть власною волею «зняти» такі витрати з бухобліку. Для того, щоб це зробити, тепер потрібно визнати недійсною саму господарську операцію, а це значить – визнати недійсними відповідні цивільні правочини. Як правило, це можна зробити лише через суд (ст. 203 ЦКУ, ст. 215 ЦКУ). Отже, якщо невиробничі витрати дійсно мали місце, при цьому вони мають правильне документальне оформлення, то їх практично неможливо буде «зняти» з витрат.

Також до випадків, коли фінансовий результат збільшується на суму невиробничих витрат, належать суми наданої фінансової допомоги або благодійної допомоги – це пп. 140.5.9 ПКУ, пп. 140.5.10 ПКУ та новий пп. 140.5.14 ПКУ, який діє з 01.01.2018 р. Відповідно до цих норм фінансовий результат збільшується:

- на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону), у розмірі, що перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

- на всю суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб), та платникам податку на прибуток, які оподатковуються за ставкою 0% відповідно до п. 44 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ, крім операцій, зазначених у попередньому абзаці;

- на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного

(податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту, а саме дитячо-юнацьким спортивним школам, центрам олімпійської підготовки, школам вищої спортивної майстерності, центрам фізичної культури і спорту інвалідів, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту, що є неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 8% оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Потрібно звернути увагу, що фінансовий результат не збільшується, якщо товари, роботи, послуги безоплатно надаються:

- неприбутковій організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону;
- платникам податку на прибуток за основною ставкою, адже вони самостійно оподатковують такі безоплатно отримані товари та роботи, тож відсутність коригування фінансового результату у надавача сприяє уникненню подвійного оподаткування однієї й тої самої операції у кожній стороні. Щодо безоплатно отриманих послуг, то вони не є доходом у отримувача;
- фізичним особам, які не є платниками єдиного податку. Під цей критерій підпадають всі фізичні особи, фізособи-підприємці на загальній системі оподаткування, та самозайняті особи. Логіка тут така сама, як і у попередньому абзаці – фізичні особи сплачують з отриманих доходів ПДФО, а юридична особа-надавач уникає подвійного оподаткування.

Кількісні критерії щодо сум коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно переданих отримувачам (4% або 8%) оподаткованого прибутку попереднього звітного року «працюють» лише за умови, якщо цей прибуток взагалі мав місце в минулому році. Якщо ж підсумком минулого року став збиток або нульовий результат, фінансовий результат збільшується на всю суму коштів або вартості товарів, виконаних

робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) отримувачам, вказаним у пп. 140.5.9 ПКУ та 140.5.14 ПКУ.

Крім збільшення податку на прибуток невиробничі витрати призводять до визнання ПЗ з ПДВ.

Відповідно до пп. «г» п. 198.5 ПКУ платник ПДВ зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ПКУ, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, передбачені п. 201.10 ПКУ, зведену податкову накладну за товарами/послугами, у разі, якщо такі товари/послуги, призначаються для їх використання або починають використовуватися в операціях, що не є господарською діяльністю платника ПДВ.

База нарахування податкових зобов'язань визначається відповідно до п. 189.1 ПКУ – виходячи з вартості придбання товарів/послуг.

Якщо товари/послуги придбані без вхідного ПДВ (у постачальника-неплатника ПДВ), то податкові зобов'язання за п. 198.5 ПКУ не нараховуються. Хоча прямої норми у тексті п. 198.5 ПКУ щодо цього немає, але податківці теж мають таку точку зору (лист ДФС від 09.06.2016 р. №12798/6/99-99-15-03-02-15).

Відповідно до п. 11 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість від 01.07.1997 р. №141, сума податкового зобов'язання, нарахованого відповідно до п. 198.5 ПКУ, відображається за дебетом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», аналітичний рахунок «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню», і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Далі суми нарахованого ПДВ зараховуються до первісної вартості товарів/послуг у кореспонденції з кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання», аналітичний рахунок «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню».

Зростання рівня автоматизації виробництва та обсягів використання комп'ютерного обладнання зумовлює підвищення частки постійних витрат у структурі операційних витрат суб'єктів господарювання. Внаслідок цього підвищується вразливість фінансових результатів операційної діяльності підприємств до зміни кон'юнктури ринку. Під впливом таких обставин в кінці 1990-х років багато європейських та американських корпорацій здійснили заходи щодо зменшення своїх витрат на основі реструктуризації системи управління, скорочення управлінського персоналу тощо. Однак такі заходи, як правило, негативно впливають на показники продуктивності праці, якість контролю за діяльністю структурних підрозділів, відповідальність працівників за інтереси фірми та сприяють зростанню рівня внутрішньокорпоративних зловживань.

З огляду на наведену вище інформацію, в сучасних умовах зовнішнього і внутрішнього бізнес-середовища управління операційними витратами підприємств повинно передусім ґрунтуватися на управлінні видами операційної діяльності. Потребує вдосконалення система обліку і розподілу операційних витрат, зокрема тієї їх частини, яка належить до накладних, існує необхідність оптимізації видів операційної діяльності та підвищення ефективності використання як матеріально-технічних і трудових, так і фінансових та інформаційних ресурсів задля забезпечення конкурентоспроможності підприємства і його продукції на ринку.

Метою управління витратами операційної діяльності підприємства є максимізація створеної на підприємстві цінності продукції на одиницю його операційних витрат. Тому для забезпечення ефективності управління операційними витратами під час побудови внутрішнього ланцюжка цінності необхідно визначити склад і характер впливу основних затратоформуєчих чинників на обсяг і динаміку витрат операційної діяльності підприємства. Очевидно, що такі чинники, як масштаб діяльності, рівень вертикальної інтеграції, використання виробничої потужності підприємства, вартість матеріально-технічних і трудових ресурсів, рівень технології і організації

виробництва, рівень морального і фізичного зношення обладнання, кваліфікація персоналу, наявність виробничої інфраструктури тощо, істотно впливають на обсяги операційних витрат підприємства та вибір ними методів управління.

З позиції системного підходу управління витратами операційної діяльності підприємства є складовою системи управління витратами його господарської діяльності і має бути зорієнтоване на розв'язання стратегічних, тактичних та оперативних завдань діяльності підприємства на ринку. Дослідженнями встановлено, що, як правило, цінність продукції для споживачів залежить від її якості, експлуатаційних характеристик та ціни.

Для системи управління витратами операційної діяльності підприємства мають бути притаманними такі основні функції:

- 1) розроблення стратегії управління операційними витратами, узгодженої зі стратегією управління витратами господарської діяльності підприємства загалом;
- 2) створення організаційної структури, яка б забезпечила прийняття і реалізацію управлінських рішень щодо менеджменту операційних витрат, інтегрованої в організаційну структуру управління підприємством;
- 3) формування ефективної системи інформаційного забезпечення процесу управління операційними витратами на основі визначення обсягу і змісту інформаційних потреб, складу зовнішніх та внутрішніх джерел інформації;
- 4) облік і аналіз витрат за їх обсягом, структурою, динамікою, видами (пулами), чинниками, центрами відповідальності, видами діяльності тощо;
- 5) планування і бюджетування операційних витрат на основі формування стратегічних, поточних та оперативних планів (бюджетів);
- 6) формування системи стимулювання персоналу за економію витрат та підвищення ефективності операційної діяльності;
- 7) проведення ефективного контролю і регулювання операційних витрат за їх видами, місцями виникнення, центрами відповідальності тощо.

З огляду на сказане, управління витратами операційної діяльності необхідно здійснювати на основі комплексного поєднання методів управління:

- 1) процесами операційної діяльності шляхом вдосконалення їх організації та оптимізації послідовності їх здійснення;
- 2) видами та обсягами ресурсів під час здійснення операційних процесів;
- 3) чинниками, що впливають на процеси операційної діяльності та обсяги витрачання ресурсів.

Формування системи управління витратами операційної діяльності є одним з важливих шляхів забезпечення фінансової стабільності та економічного розвитку підприємства на ринку, досягнення його стратегічних, тактичних і оперативних завдань. Сучасний рівень розвитку ринкових відносин, глобалізація економіки та загострення конкуренції зумовлюють важливість створення ефективної системи інформаційного забезпечення управління операційними витратами суб'єктів господарювання, задля максимізації створюваної на підприємстві цінності та формування конкурентних переваг продукції підприємства на ринку.

2.4. Розкриття інформації про витрати операційної діяльності підприємств оптової торгівлі у звітності підприємства

Підготовка фінансової звітності виконується з дотриманням певних принципів, як, наприклад, періодичності чи послідовності, повний перелік яких наведено і визначено в п.3 НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Основа фінансової звітності – це складання Балансу (форма №1). Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Щодо відображення затрат, то в статті «Основні засоби» відображається поряд з іншими показниками сума нарахованого зносу основних засобів. В статті «Незавершене виробництво» відображаються

витрати на незавершене виробництво та незакінчені роботи, а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників по контрактам. В статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги» відображається заборгованість покупців чи замовників за надані їм продукцію, товари, роботи чи послуги. В складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце в даному звітному періоді чи попередніх періодах, але відносяться до наступних звітних періодів. У складі забезпечень майбутніх витрат та платежів відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати та платежі величина яких може бути визначена лише шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Знос необоротних активів відображається в рядку 032, а накопичена амортизація в 012, забезпечення виплат персоналу 400, зобов'язання з оплати праці 580 рядок. Зразок Форми №1 «Баланс» подано в додатку 1 до НП(с)БО 1.

Звіт про фінансові результати є наступною формою розкриття фінансової звітності. Звіт про фінансові результати — це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Нормативно регулює складання Звіту про фінансові результати НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». У вказаному положенні (стандарті) розкрито інформацію про визнання прибутків і витрат та елементи операційних витрат. У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, — операційної, фінансової та інвестиційної.

В статті «Адміністративні витрати» Звіту про фінансові результати відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. В статті «Витрати на збут» відображають витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції. В статті «Інші операційні витрати» відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від обезцінювання запасів та інші витрати, що виникли в ході операційної діяльності підприємства. В статті «Надзвичайні витрати» відображаються втрати від надзвичайних подій. Операційні витрати

відображаються в II розділі Звіту про фінансові результати. Матеріальні затрати відображаються в рядку 230, витрати на оплату праці в 240, а на соціальні заходи 250. Рядок 260 призначено для відображення нарахованої амортизації, а 270 для інших операційних витрат. Також в НП(с)БО 1 показано зразок Форми №2 «Звіт про фінансові результати». Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у балансі.

Примітки до річної фінансової звітності (Форма №5) є наступним документом фінансової звітності в якому відображаються затрати. Примітки до фінансової звітності — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними стандартами. Хоч даний документ регулюється Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302, важливим є факт того, що даний наказ повністю спирається на положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Відносно відображення затрат, даний наказ спирається на П(с)БО 16 «Затрати», а саме на абзац третій пункту 32.

Підприємство може подавати звіт використовуючи не всі частини даного документу виходячи зі специфіки діяльності. До цієї форми звітності потрапляють фінансові та інвестиційні витрати. Зразок Форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» є додатком до наказу Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302.

В МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. МСФЗ 2 «Запаси» регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції (матеріалів, товарів), основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а

також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» визначає, як обліковувати витрати за позиками.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну), П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (в частині визнання витрат) та деякі інші. МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат: – затрати на продукт; – витрати періоду. Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати».

Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів. Окреме місце займають витрати періоду, що являють собою витрати, які не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, слід підкреслити, що п. 14 МСФЗ 2 «Запаси» регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормові виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробниче зберігання, що пов'язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут.

В додатку В наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ, ПКУ.

Як видно з додатку В, визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в

національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат. Найбільш принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Поряд з цим, в п. 1 ст. 138 ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вищезазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином, п. 138.1 ПКУ потребує внесення уточнень і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Сюди треба віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати).

У Концептуальній основі Міжнародних стандартів витрати класифікуються за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) та за функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати. Таким чином, спостерігається невідповідність у класифікації доходів та витрат у самих МСФЗ. В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Витрати, звичайно, означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) в процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць). Витрати відображаються у Звіті про сукупні прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару).

Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені). Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами та доходами встановити важко. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами.

Витрати слід негайно визнавати у Звіті про сукупні прибутки та збитки, якщо:

– видатки не надають майбутніх економічних вигід;

– економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;

– виникають зобов'язання без визнання активу.

Наприклад, кошти, витрачені на проведення аудиту фінансової звітності, відображуються як витрати в тому періоді, коли цей аудит було здійснено, оскільки вони не мають зв'язку з майбутніми економічними вигодами. Іншим прикладом є псування товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому, що призводить до визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про сукупні прибутки та збитки.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність). Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. Відрізняється також класифікація та групування витрат.

Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прями й непрямі витрати, змінні й

постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати. В міжнародній практиці щодо обліку доходів, витрат і фінансових результатів передбачається дві обставини: інформація, яка підлягає поданню безпосередньо у Звіті про сукупні прибутки та збитки і інформація, яка підлягає поданню або безпосередньо у Звіті, або у примітках. Тобто використовується принцип суттєвості інформації. Проведемо аналіз відповідності форми 2 «Звіт про фінансові результати» за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Проводячи аналіз форми 2 «Звіт про фінансові результати» треба зазначити, що перший розділ звіту про фінансові результати відповідає всім вимогам МСФЗ. Щодо структури Звіту про сукупні прибутки та збитки, в ньому виділені статті, які дають змогу визначити фінансовий результат від звичайної та надзвичайної діяльності, а також у складі звичайної діяльності – від операційної та іншої діяльності (фінансової та інвестиційної). Така класифікація доходів і витрат має дуже важливе значення для оцінки діяльності підприємства. Витрати від операційної діяльності надані за функціональною класифікацією витрат, тобто поділяються за такими функціями, як виробництво, управління та збут. Другий розділ звіту – елементи операційних витрат – надає змогу провести необхідний аналіз структури витрат на виробництво, управління, збут та інших операційних витрат за економічними елементами та використовується для складання звіту про рух грошових коштів (під час коригування суми нерозподіленого прибутку на не грошові статті, зокрема на суму амортизації). Він враховує вимоги МСФЗ щодо обов'язкового розкриття інформації про елементи витрат під час використання форми звіту про прибутки та збитки на підставі класифікації витрат за функціями і стосуватиметься витрат на операційну діяльність у цілому (включаючи собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати). Третій розділ звіту про фінансові результати –

розрахунок прибутковості акцій – стосується лише акціонерних товариств, прості або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, у тому числі таких товариств, які знаходяться у процесі випуску зазначених акцій. Цей розділ відповідає вимогам МСФЗ 33 «Прибуток на акцію». Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та удосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни. У зв'язку з тим, що МСФЗ постійно змінюються, усе більше спостерігається розбіжностей між ними й П(С)БО. Оскільки згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» П(С)БО не можуть суперечити міжнародним стандартам, у майбутньому слід очікувати внесення відповідних змін у стандарти щодо обліку та оцінки витрат.

Висновки до РОЗДІЛУ 2

Отже, сучасний стан та діюча практика ведення обліку та аналізу витрат не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкової економіки та потребує подальшого вдосконалення. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині витрат за економічними елементами формує функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, обсяги виробництва, величину прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління та ін.

Взагалі, витрати відображають ціну залучених підприємством економічних ресурсів і, таким чином, просто характеризують ефективність його діяльності.

Внаслідок проведеного аналізу літературних джерел з'ясовано, що сучасна теорія витрат сформувалася під впливом розробок учених-

економістів різних шкіл та течій. Огляд і аналіз зарубіжної літератури з цих питань показали, що в ринковій економіці надається велика увага питанням обліку, аналізу й аудиту витрат підприємства.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийнятих національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до істотної перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат за елементами.

Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції.

У цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, передусім в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати за економічними елементами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат за економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною мірою відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Окрім цього, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат

з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесі.

Реформування економіки України вимагає адекватної зміни управління нею. Це привело до необхідної якісної зміни як системи бухгалтерського обліку, так і системи аудиту. Так, поділ у зарубіжних країнах обліку на фінансовий і управлінський відповідно породжує різновиди аудиту: фінансовий і управлінський (операційний). Управлінський аудит є різновидом внутрішнього аудиту і здійснюється з метою розроблення рекомендацій щодо економії та ефективного використання ресурсів для досягнення кінцевого результату господарської діяльності підприємства, вдосконалення діючої системи обліку і контролю за процесами виробництва.

Формування системи управління витратами операційної діяльності є одним з важливих шляхів забезпечення фінансової стабільності та економічного розвитку підприємства на ринку, досягнення його стратегічних, тактичних і оперативних завдань. Сучасний рівень розвитку ринкових відносин, глобалізація економіки та загострення конкуренції зумовлюють важливість створення ефективної системи інформаційного забезпечення управління операційними витратами суб'єктів господарювання, задля максимізації створюваної на підприємстві цінності та формування конкурентних переваг продукції підприємства на ринку.

З кожним днем облік доходів та витрат набуває все більшого стратегічного значення для підприємства. Сьогодні, на кожному підприємстві, на перше місце ставиться саме результат його діяльності – прибуток чи збиток. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності отриманої керівництвом інформації залежить адекватність прийнятих ними в тій чи іншій ситуації рішень. Тому керівництво підприємства висуває жорсткі вимоги щодо якості організації та ведення обліку фінансових результатів та витрат, що впливають на їх зміни. Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до

МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу компаніям, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів, зокрема, витрат.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела контролю і аналізу витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі

У системі управління підприємством головним об'єктом є процес управління витратами господарської діяльності в цілому, та у розрізі їх видів, цілей, об'єктів і періодів здійснення. Зміст витрат операційної діяльності слід розглядати у конкретно-економічному та обліковому значеннях. За конкретно-економічним значенням витрати діяльності підприємства — це вартість спожитих ресурсів діяльності у процесі продукування суспільних благ та їх визнання.

Обліковий зміст витрат діяльності визначається П(С)БО 16 «Витрати» як зменшення економічної вигоди внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. Ці ж норми національних стандартів обліку регламентують визнання витрат.

В умовах формування ринкових відносин виникає проблема не стільки у визначенні суми витрат, їх розподілу за об'єктами та забезпечення мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції та визнання доцільності і досягнення необхідної їх прибутковості. Причому завдання полягає не в їх мінімізації, а у досягненні такого рівня, за яким вони визнаються споживачами та приносять відповідний прибуток виробникам. Відповідно до визначення фінансових результатів і руху грошових коштів доцільно виокремлювати витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки.

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;

- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів витрат як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід збігається із системним підходом лише стосовно вивчення окремих аспектів, окремих показників витрат. Їх динаміка і прогноз на перспективу не тотожні, коли йдеться про об'єкт аналізу загалом. Тоді комплексний підхід є принципом системного підходу. Він означає узгодження й одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів, встановлення і вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Комплексність економічного аналізу витрат виявляється у трьох напрямках: по-перше, у процесі аналізу враховуються не лише економічні, а й технічні, соціальні, технологічні та інші фактори; по-друге, у тіснішому зв'язку його цілей і завдань із цілями управління; по-третє, у багаторівневому аспекті аналізу витрат (за центрами відповідальності витрат).

Кібернетичний підхід передбачає розгляд об'єктів витрат як системи, що складається з елементарних перетворювачів інформації. За цим підходом аналіз підпорядкований цілям синтезу економічної системи та її вдосконалення, економіко-математичні методи аналізу витрат збігаються із системним дослідженням економіки й управління об'єктом.

Інформаційна база проведення аналітичних досліджень витрат формується за вихідною інформацією про кошториси (нормативи) витрат, за даними бухгалтерського і статистичного обліку, за матеріалами ревізій і спеціальних обстежень та ін. Враховуючи управлінський аспект аналізу витрат операційної діяльності, їх оцінку, діагностику та пошук резервів раціоналізації слід проводити у певній послідовності. На першому етапі

необхідно провести загальну оцінку виконання кошторису (стандартів) витрат у цілому, за окремими об'єктами управління та у розрізі економічних елементів, що дасть можливість не лише встановити позитивні або негативні відхилення, а і виявити зміну структури витрат. На другому етапі необхідно провести факторний аналіз відхилень прямих витрат, враховуючи зміну обсягу і структури операційної діяльності. З цим пов'язані оцінки нормативів (стандартів) витрат та їх обґрунтованості. На третьому етапі слід здійснити аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат. На четвертому етапі необхідно провести аналіз собівартості (калькуляцій) окремих видів продукції (робіт, послуг), що допоможе визначити конкурентоспроможну виробничу програму та напрями структурної перебудови виробництва. На п'ятому етапі потрібно дати оцінку впливу зміни витрат операційної діяльності на кінцеві виробничо-фінансові результати роботи підприємства.

Створення ефективного аналітичного забезпечення управління витратами операційної діяльності пов'язане з:

- виготовленням конкурентоспроможної продукції;
- наявністю якісної та реальної інформації щодо собівартості окремих видів продукції, виконаних робіт (послуг) та їх позицій на ринку;
- можливістю використання гнучкого ціноутворення;
- наданням об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- можливістю оцінки раціоналізації витрат за центрами їх формування та центрами відповідальності.

З метою управління витратами суб'єкта господарювання проводиться їх класифікація, що дає змогу встановити природу та особливості формування і розподілу за визначеними об'єктами управління.

Визначальними у системі комплексного економічного аналізу та в аналітичному забезпеченні групування витрат за схемою «діяльність — витрати — фінансовий результат» є їх групування за економічними елементами та статтями калькуляції.

Групування за економічними елементами дає змогу провести аналіз складу, структури та ефективності витрат. При цьому можна встановити залежність витрат від технічного рівня розвитку та ефективності використання матеріальних, трудових ресурсів, визначити пріоритетні напрями їх раціоналізації. Поелементне групування використовують для визначення граничного рівня витрат, складання кошторисів та формування їх нормативної бази. Групування витрат за економічними елементами має типову структуру:

- матеріальні витрати (сировина, паливо, комплектуючі вироби)
- витрати на оплату праці (заробітна плата основного персоналу за окладами, премії, заохочення, матеріальна допомога)
- відрахування на соціальні заходи (пенсійне забезпечення, соціальне страхування)
- амортизація (сума амортизації основних засобів, нематеріальних активів)
- інші витрати (орендна плата, відсотки по кредиту, інші обов'язкові платежі).

Групування витрат за статтями калькуляції дає можливість встановити цільове здійснення витрат, узагальнити їх за місцем виникнення, відповідно до виготовленої продукції, виконаних робіт, видів діяльності та у зв'язку з проведенням різних організаційно-технічних заходів.

Управління витратами на підприємстві здійснюється за місцем їх виникнення та за центрами відповідальності. Для здійснення аналізу раціональності витрат і контролю за їх рівнем формуються бюджети витрат за калькуляційними підрозділами (виробничими, адміністративними, збутовими та ін.). Облік фактичних витрат здійснюється роздільно на окремих синтетичних рахунках кожного підрозділу. Фактичні витрати зіставляють із бюджетними, які коректують на обсяг діяльності визначеного центру витрат або центру відповідальності (найчастіше вони збігаються). Відповідно до цього слід встановити одиниці виміру обсягу діяльності. Для

виробничих підрозділів — це обсяг виготовленої продукції або виконаних робіт (послуг). Для адміністративних чи інших функціональних підрозділів за одиницю діяльності часто приймають витрати праці у певній кількості нормативного (стандартизованого) часу.

За центрами відповідальності витрати групуються відповідними кошторисами для кожного рівня управління. У зв'язку із цим проводять класифікацію витрат на контрольовані і неконтрольовані для кожного рівня відповідальності. У процесі аналізу слід дотримуватися бюджету витрат, а керівники кожного рівня мають прагнути їх раціоналізації.

В економічному аналізі класифікація витрат залежить також від того, яке управлінське завдання слід вирішити, а саме:

- розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення фінансового результату;
- прийняття управлінських рішень стосовно раціоналізації витрат і їх планування;
- здійснення контролю і регулювання центрів відповідальності.

Вичерпні витрати — це витрати, які призводять до зменшення активів або до збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпні — витрати майбутніх періодів.

Витрати на продукцію — це витрати, пов'язані з виробництвом або з придбанням товарів для продажу. Витрати періоду — витрати, що не пов'язані з виробничою діяльністю і розглядаються як витрати періоду, в котрому вони були здійснені (маркетингові, дослідницькі та ін.).

Прямі витрати — це витрати, які можуть безпосередньо стосуватися певного об'єкта (сировина й основні матеріали, покупні вироби і напівфабрикати, основна заробітна плата виробничих робітників, паливо на технологічні цілі та силова електроенергія). Непрямі витрати — такі, що не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення тощо).

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

Релевантні (нерелевантні) витрати — це такі витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень. Різниця між альтернативними рішеннями щодо витрат називається диференціальними витратами.

Дійсні витрати потребують оплати грошима або іншими активами. Можливі витрати — втрачена вигода, коли вибір одного варіанта вимагає відмови від альтернативного рішення. Маржинальні витрати — витрати на виробництво додаткових видів продукції. Середні витрати — середньозважені витрати на одиницю продукції.

Механізм управління та аналітичне забезпечення прийняття рішень стосовно раціоналізації витрат періоду має аналогічну методологічну основу.

Метою контролю обліку витрат операційної діяльності підприємства є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Завданням контролю операцій з обліку витрат підприємства є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;

- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються, і закріплений в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат діяльності;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати підприємства в звітності.

Предметом контролю операцій з обліку витрат підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Основою економічного аналізу є система економічної інформації, яка є базою прийняття оптимальних управлінських рішень.

Виходячи із завдань інформаційного забезпечення витрат підприємства в основу його класифікації покладено професійну інформаційну комунікацію, пізнавальність інформації та зміст інформаційного забезпечення.

Джерела інформації економічного аналізу та контролю підрозділяються на облікові та поза облікові. До облікових джерел відносяться:

- бухгалтерський облік і звітність;
- статистичний облік і звітність;
- оперативний облік і звітність;
- вибіркові облікові дані.

Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать важливим джерелом аналізу і контролю.

Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності.

Вибіркові облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства.

Проте головним джерелом інформації при контролі і аналізі витрат є бухгалтерський облік. Використання даних бухгалтерського обліку додає аналітичним висновкам документальну обґрунтованість. Разом із тим вимоги аналізу витрат підприємства враховуються при розробці системи показників, що підлягають обліку, форм звітності і первинних документів.

До позаоблікових джерел відносяться наступні:

- матеріали внутрішнього та зовнішнього аудиту;
- матеріали лабораторного контролю;
- матеріали перевірок податковою службою;
- матеріали виробничих нарад;
- матеріали зборів трудових колективів;
- матеріали засобів масової інформації;
- матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями;
- інформація, одержана від споживачів продукції.

Перераховані вище джерела інформації є достатніми для ґрунтовного і всебічного контролю і аналізу витрат операційної діяльності підприємства.

3.2. Методика контролю витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі

Контроль фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства поділяється на зовнішній та внутрішній.

Витрати підприємства є складовою частиною виробництва або реалізації продукції, тому їх контроль здійснюється одночасно із перевіркою всієї фінансово-господарської діяльності.

Зовнішній контроль діяльності підприємства здійснюють такі установи:

1. Державна податкова адміністрація України - єдиний орган у структурі Державної влади, який здійснює фіскальний контроль за діяльністю платників податків. Основним завданням державної податкової інспекції є забезпечення додержання законодавства про податки, повний облік усіх платників податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійснення контролю і забезпечення правильності обчислення та сплати цих податків, а також неподаткових доходів, установлених законодавством. Контроль здійснюється шляхом планових та поточних камеральних перевірок. При здійсненні планових перевірок контролюється правильність віднесення витрат підприємства до складу валових витрат для визначення в податковому обліку оподаткованого прибутку за період, що перевіряється. Також перевіряється наявність первинних документів, що підтверджують такі витрати та здійснюється перевірка показників податкової декларації з даними бухгалтерського обліку. Камеральна перевірка проводиться за поточний податковий період при отриманні податковим органом квартальної (проміжної) та річної звітності від платника податку, а саме Декларація про прибуток підприємства. В процесі камеральної перевірки контролюється відповідність даних додатків декларації до рядків самої декларації.

2. Органи статистики, на яких покладено повноваження контролю правильності ведення бухгалтерського обліку. В процесі перевірки контролюється стан організації бухгалтерського обліку витрат виробництва на витратних рахунках (згідно плану рахунків) та правильність кореспонденції витратних рахунків з іншими рахунками.

3. Незалежні аудитори та аудиторські фірми, які з ініціативи власника підприємства виконують зовнішній фінансовий контроль, їх основною метою є захист інтересів замовника таких послуг.

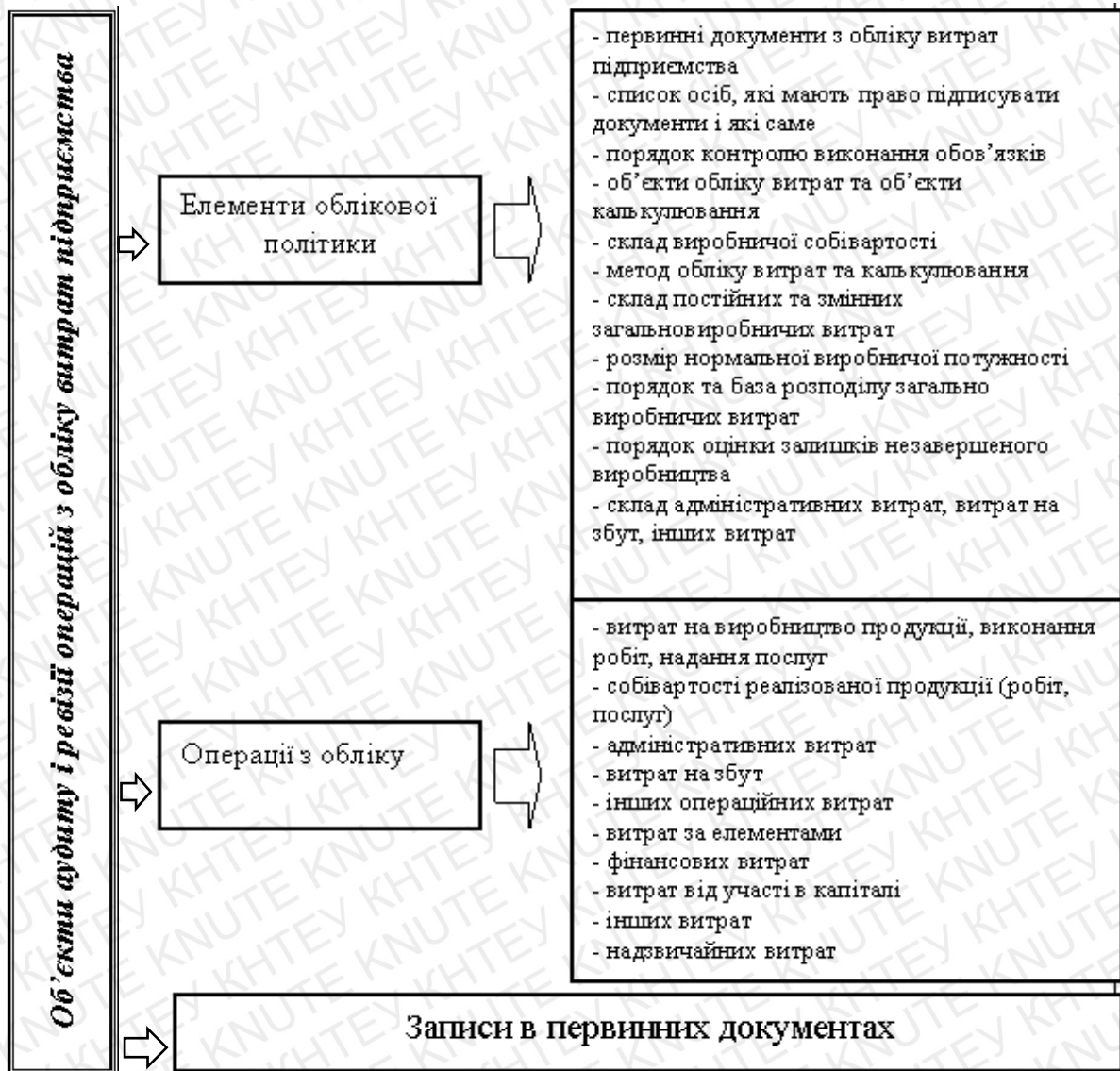


Рис. 3.1 Об'єкти контролю операцій з обліку витрат підприємства

Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути контролеру при проведенні дослідження операцій з обліку витрат діяльності, формуються об'єкти контролю (рис. 3.1).

Інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів є також одним з основних об'єктів контролю.

Керівництво підприємства «Агромат» користується систематично послугами аудиторських фірм, що дозволяє досліджуваному підприємству своєчасно виявляти та виправляти недоліки бухгалтерського та податкового обліку, а значить і заощаджувати кошти підприємства.

Контроль операцій з обліку витрат на підприємстві оптової торгівлі необхідно розпочинати з інвентаризації об'єктів обліку (фактичний контроль). Це дає можливість виявити недостачі або лишки та правопорушення, якщо такі мають місце. Об'єктом інвентаризації при цьому виступає незавершене виробництво.

Незавершене виробництво має піддаватися найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершених обробкою заготовок, деталей, вузлів, сумішей, маси, а й щодо визначення їх правильної оцінки (вартості).

Після вивчення фактичної наявності об'єктів обліку витрат діяльності контролер розпочинає документальну перевірку. Перед тим, як перейти до основного етапу контролю операцій з обліку витрат діяльності контролеру необхідно вивчати наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат.

Контроль операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином:

1. Перевірка дотримання умов визнання витрат підприємства згідно П(С)БО 16 «Витрати».
2. Перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг). При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Тобто, здійснюючи перевірку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно, передусім, дослідити правильність включення витрат до собівартості.

Перевірка фактичної собівартості продукції є одним з важливих етапів ревізії. Ревізію потрібно починати з перевірки нормативної собівартості, перевірки звітів і калькулювання собівартості продукції за окремими видами виробів. Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей затрат і визначення рівня собівартості окремих видів

продукції. Особливу увагу звертають на можливі випадки коливання собівартості продукції за окремі періоди. Наприклад, якщо за певний період (місяць) підвищуються витрати і необґрунтовано збільшується собівартість продукції, то це може свідчити про наявність перевитрат сировини, матеріалів і напівфабрикатів та інших витрат. Також з'ясовують чи немає випадків необґрунтованого списання на собівартість продукції нестач і псування цінностей, витрат, які не мають відношення до виробничого процесу або перенесення їх з минулих періодів на місяць, що перевіряється, т.д.

Під час ревізії перевірячі підлягають витрати за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх відповідними виправдовувальними первинними документами. Одночасно перевіряють можливі випадки різкого зниження витрат за окремими місцями, що може свідчити про завищення нормативів витрат або необґрунтованого перенесення витрат місяця, що перевіряється, на наступні періоди. Ревізія собівартості продукції допомагає встановити обґрунтованість списання витрат на її виробництво і реалізацію. Тому ревізор акцентує увагу на виявленні фактів списання і включення в собівартість продукції витрат, які не пов'язані з її виробництвом і реалізацією (витрати непромислових виробництв і господарств, витрати, які належать віднесенню за рахунок винних організацій і осіб, спеціальних коштів, резервів і витрат майбутніх періодів, прибутків і збитків). Особливо перевіряють витрати щодо безперспективних незакінчених робіт, а також робіт, які втратили актуальність, і приймають заходи щодо зупинення подальшого проведення затрат щодо них.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів (лімітних карт, карт розкредиту, вимог, забірних відомостей – з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку

(машинограмами, відомостями розподілу затрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5-А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків та недостач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості). Одночасно перевіряється правильність оцінки матеріалів шляхом співставлення оцінки списаних матеріалів з обліковою їх оцінкою; правильність розрахованих відхилень від купівельних цін, оцінки незавершеного виробництва і обліку зворотних відходів. За рахунок цих факторів на окремих підприємствах має місце необґрунтоване регулювання собівартості продукції, що випускається.

3. Перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Вивчаючи операції з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат необхідно пам'ятати, що вичерпний перелік таких витрат наведено в п. п. 18, 19, 20 П (С) БО 16 „Витрати”. Тобто, контролер повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат.

4. Перевірка правильності накопичення та списання фінансових витрат.

Вивчаючи бухгалтерську звітність та аудиторські висновки ТОВ «Агромат» можна зробити висновок, що суттєвих порушень законодавства щодо визначення витрат, правильності формування собівартості продукції, а також правильності віднесення витрат підприємства до адміністративних та витрат на збут не виявлено. Всі суми в бухгалтерській звітності підтверджені відповідними первинними документами.

Щодо внутрішнього контролю, то багаторічна практика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств та стану бухгалтерського обліку у них більш ніж переконливо свідчить про дуже низьку ефективність внутрішнього контролю, який функціонує на базі існуючого законодавства. На жаль, у чинному законодавстві ми знаходимо вимоги лише до

внутрішнього фінансового контролю (постанова КМУ від 22.05.2002р. №685 «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю»). Непрямо про необхідність організації дійового внутрішнього контролю викладено у Законі України від 16.07.99р. №996-ХІУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника.

Організація внутрішньогосподарського контролю відповідно до чинного законодавства покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства.

Здійснення внутрішнього контролю на ТОВ «Агромат» покладена на керівників та головного бухгалтера. Обов'язковим завданням для керівника підприємства є створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку. Щоквартально, начальники відділів звітують перед керівництвом про склад та розмір витрат поточного періоду та узгоджують прогнозний план витрат на наступний звітний період.

Щорічно керівники розглядають зміни щодо наказу про облікову політику підприємства.

Обов'язковим завданням для головного бухгалтера є забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, організації контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Перш за все контролюється система документування та обліку, перевіряється законність та доцільність складених господарських операцій на основі первинних документів; достовірність відображення записів в облікових регістрах.

При здійсненні внутрішнього контролю за витратами підприємства головний бухгалтер може застосовувати:

- нормативні перевірки, які являють собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій;
- арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа.

Раз в рік обов'язково має проводитися інвентаризація матеріальних активів шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку.

Відповідальність за проведення інвентаризації згідно із законодавством покладається на керівника підприємства, до обов'язків якого входить: створення необхідних умов для її проведення у стислі терміни, визначення об'єктів, кількості і термінів проведення інвентаризації.

3.3. Методика і організація аналізу витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі

Економія витрат на виробництво одна з основних та вирішальних умов зростання грошових накопичень і прибутку. Джерелами зниження собівартості продукції є економія живої та матеріалізованої праці, що забезпечується раціональним та ощадливим використанням усіх видів ресурсів, дотриманням суворого режиму економії в усіх підрозділах підприємства, утворення проти затратного механізму господарювання.

Основними завданнями аналізу витрат є перевірка достовірності даних обліку і звітності про витрати підприємства, виявлення факторів, які впливають на їх формування. Оцінку динаміки загального обсягу витрат та їх структури можна зробити за результатами загального аналізу (табл. 3.1,3.2).

На рівень прибутку від надання (реалізації) послуг впливає такий чинник, як зміна показника собівартості продукції (робіт, послуг).

Надпланове зниження собівартості реалізованої послуги дозволяє одержати додатковий прибуток, що дорівнює за розміром сумі зниження собівартості. Витрати на гривню реалізованої продукції (роботи, послуги) та на 1 грн. чистого доходу є основними показниками, які характеризують їх рівень і динаміку та ефективність використання трудових, матеріальних, грошових ресурсів на ТОВ «Агромат».

Таблиця 3.1

Динаміка витрат ТОВ «Агромат» за період 2015-2017 роки

№	Показники	Факт за			Відхилення 2017 р. Від	
		2015р.	2016р.	2017р.	2015р.	2016р.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів), без ПДВ, млн. грн.	899	954	1040	141	86
2.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	604	606	685	81	79
3.	Фін.результат, млн. грн.	295	348	355	60	7
4.	Витрати на 1 грн. реалізованої продукції, млн. грн.	0,67	0,64	0,66	-0,01	0,02
5.	Витрати на 1 грн. чистого прибутку, млн. грн.	2,04	1,74	1,93	-0,11	0,19

Зниження витрат на гривню продукції характеризує успішність роботи підприємства з впровадження нової техніки, підвищення продуктивності праці і кваліфікаційного рівня працівників, раціонального використання ресурсів. Підвищення витрат на гривню продукції пов'язане з подорожчанням основних матеріалів а також введенням у продаж нових видів продукції з метою зайняти максимально велике місце на ринку та для приваблення споживачів, максимізація прибутку не було основною метою.

Витрати на 1 грн. реалізованої продукції визначається шляхом відношення собівартості реалізованих послуг до доходу (виручки) від реалізації цієї послуги, без ПДВ.

Витрати на 1 грн. чистого прибутку розраховується як співвідношення собівартості реалізованих послуг і чистого прибутку.

Аналізуючи дані таблиці 3.1 видно, що збільшення обсягу реалізованої продукції в 2017р. порівняно з 2016р. на 86 млн. грн. призвело до збільшення прибутку на 7 млн. грн. Наслідком цього є незначне збільшення витрат на 1 грн. реалізованої продукції на 0,2 тис. грн. та незначного збільшення витрат на гривню чистого прибутку (0,19 тис. грн.).

Аналіз собівартості за економічними елементами витрат здійснюється з метою вивчення зміни їхнього складу, питомої ваги кожного елементу, долі живої та уречевленої праці в загальних витратах на виробництво.

Методика аналізу витрат за економічними елементами має деякі особливості. Спочатку визначається питома вага кожного виду витрат у всіх витратах, а потім порівнюється фактична питома вага з плановою, що дозволяє робити висновки щодо зміни структури витрат, встановлювати їх причини і давати якісну оцінку впливу цих причин на витрати виробництва.

Зіставляти абсолютні величини витрат за елементами з плановими не можна тому, що вони не є порівнювальними, оскільки в плані (кошторисі) надаються всі витрати на запланований обсяг продукції, а перерахунок фактичного обсягу виробництва продукції на планові норми та ціни не здійснюється тому, що не вся продукція має товарний вигляд (на підприємстві є залишки незавершеного виробництва).

Групування витрат на виробництво і реалізацію продукції за економічно однорідними елементами дає можливість визначити всі матеріальні, трудові і грошові витрати підприємства на виробництво продукції у звітному періоді. Таке групування є єдиним та обов'язковим для всіх підприємств незалежно від їх галузевої належності.

Для аналізу структури витрат по елементах та вивчення розвитку їх динаміки на ТОВ «Агромат» за 20016-2017 роки доцільно користуватися аналітичною таблицею 3.2.

З даних таблиці ми бачимо, що питома вага матеріальних витрат у 2017 році збільшилась порівняно із 2016 роком на 7,2%. Витрати на оплату праці пропорційно збільшилися відносно 2016 року на 7,4%. Відрахування на соціальні заходи та витрати на амортизацію збільшилися у 2017 році відносно 2016 року (на 3,2% та 2,2% відповідно). Значних змін зазнали інші операційні витрати - у 2017 році вони зменшилися відносно 2016 року на 20%.

Таблиця 3.2

Структура операційних витрат за елементами ТОВ «Агромат» за 2016 – 2017 роки,
млн. грн.

№	Елемент Витрат	2016р	2017р	Питома вага витрат, %		
				2016р	2017р	Відхилення
1.	Матеріальні витрати	242	322	39,8	47,0	7,2
2.	Витрати на оплату праці	71	131	11,7	19,1	7,4
3.	Відрахування на соціальні заходи	25	51	4,2	7,4	3,2
4.	Амортизація	16	34	2,7	4,9	2,2

Продовження таблиця 3.2

№	Елемент Витрат	2016р	2017р	Питома вага %		
				2016р	2017р	Відхилення
5.	Інші операційні витрати	252	147	41,6	21,6	-20,0

6.	Разом витрат	606	685	100	100	-
----	--------------	-----	-----	-----	-----	---

Отже, ми бачимо, що у 2016 році найбільшу вагу займали інші операційні витрати(41,6%). На другому місці знаходяться матеріальні витрати (39,8%), 11,7% складають витрати на оплату праці. Найменшу вагу за два роки займають витрати на амортизацію. Проте у 2017 році ситуація змінюється: найбільшу питому вагу у складі операційних витрат займають матеріальні витрати (47%), на другому місці стоять витрати на оплату праці та інші витрати (по 19,1-21,6%).

Динаміку операційних витрат ТОВ «Агромат» за 2016-2017 роки зображено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Динаміка операційних витрат за елементами фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агромат» за 2016 - 2017 роки (млн. грн.)

№	Елементи	Факт за		Відхилення 2017р. від	
		2016р	2017р	2016р.	
				В сумі	У %
1.	Матеріальні затрати	242	322	80	33,0
2.	Витрати на оплату праці	71	131	60	84,5

Продовження таблиця 3.3

№	Елементи	Факт за		Відхилення 2017р. від	
		2016р	2016р.	2016р.	
				В сумі	У %
3.	Відрахування на соціальні заходи	25	51	26	104,0

4.	Амортизація	16	34	18	112,5
5.	Інші операційні витрати	252	147	-105	-41,6
6.	Разом:	606	685	79	13,0

З даних таблиці 3.3 бачимо, що в 2017 році спостерігається зменшення інших операційних витрат відносно 2016 року на 41,6%. Всі інші елементи витрат зазнали збільшення. Проте за рахунок того, що саме інші операційні витрати у 2016 році склали найбільш питому вагу, а друге місце після них займали матеріальні витрати (таб.3.2), то сума операційних витрат у 2017 році збільшилась на 79 млн. грн. або на 13,0%.

Проаналізувавши дані таблиць 3.1 - 3.3 можна зробити наступний висновок: операційні витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агромат» мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку.

Проте не можна стверджувати, що зниження собівартості обов'язково призведе до збільшення чистого прибутку.

Для прийняття управлінських рішень щодо витрат підприємства результатів загального аналізу недостатньо. Отож, в період розбудови ринкової економіки досить актуальними є результати факторного аналізу.

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

Один з прийомів проведення факторного аналізу є прийом елімінування.

Елімінування - означає усунення, виключення впливу усіх факторів на величину результативного показника, крім одного.

На підставі даних таблиці 3.4 проаналізуємо вплив розміру витрат досліджуваного підприємства на зміну розміру чистого прибутку. Дані

таблиці відповідають даним Звіту про фінансові результати ТОВ «Агромат» за 2016 – 2017 роки (додаток Б).

Таблиця 3.4

Витрати і прибуток діяльності ТОВ «Агромат»

за 2016 – 2017 роки (млн. грн.)

№	Показники	2016 р.	2017 р.	Зміна
1	2	4	5	6
1	Виручка від реалізації продукції без урахування ПДВ, акцизного збору та інших вирахувань з доходів.	954	1040	86
2	Собівартість реалізованої продукції	606	685	79
3	Адміністративні витрати	42	59	17
4	Витрати на збут	100	120	20
5	Інші операційні витрати	10	55	45
6	Фінансові доходи	0,56	0,22	-0,34
7	Фінансові витрати	87	89	2,0
8	Податки на прибуток	11,4	11,5	0,1
9	Чистий прибуток	43,4	51,7	8,3

З даних таблиці ми бачимо збільшення всіх витрат діяльності ТОВ «Агромат». Причому видно відносно велике збільшення собівартості реалізованої продукції (основної складової частини витрат) при збільшенні адміністративних витрат, витрат на збут та при появі у 2017 році статті фінансових витрат. У цьому ж періоді підприємство отримало виручку від реалізації продукції на 9% більше ніж у попередньому періоді. І власне за

рахунок цього чистий прибуток у 2017 році більший за прибуток попереднього періоду майже на 20%.

Мета аналізу витрат на виробництво за окремими статтями полягає у дослідженні впливу окремих статей витрат на собівартість та виявлення закономірностей динаміки собівартості.

Даний аналіз на ТОВ «Агромат» не проводиться. Однак, враховуючи сучасні умови господарювання, вважаємо такий аналіз витрат доцільним.

Розглянемо приклад звітної калькуляції (таб. 3.5), в якій наводяться показники, які дають змогу порівнювати фактичну і планову собівартість. Це дає можливість визначити наскільки знизилась собівартість одиниці продукції порівняно з плановою як в цілому, так і по кожній статті витрат.

Таблиця 3.5

Звітна калькуляція

Виріб	Випуск виробів, шт			
	За планом		За фактом	
	За звітний період	З початку року	За звітний період	З початку року
1		2	3	4
Керамічна плитка «Вояж»	13500	21000	14200	22100

Продовження таблиця 3.5

Статті витрат	Собівартість, грн.		
	За звітом за минулий рік	За планом	Фактично
Сировина і основні матеріали	1,41	1,38	1,4
Куповані комплектуючі вироби	12,9	12,32	12,52

Допоміжні матеріали	0,02	0,02	0,01
Всього: матеріальні витрати	14,33	13,72	13,93
Основна: додаткова зарплата	4,11	3,52	3,64
Відрахування до пенсійного фонду	1,32	1,13	1,16
Відрахування до фонду соцстраху	0,12	0,10	0,11
Відрахування до фонду зайнятості	0,08	0,07	0,07
Відрахування до фонду соцстраху від нещасних випадків	0,13	0,11	0,12
Загальновиробничі витрати	20,13	18,67	19,5
Всього виробнича собівартість	40,26	37,36	38,55

З наведеного прикладу калькуляції видно, що по всіх статтях витрати порівняно з минулим роком знизилися. Порівняно з планом за статтями «Сировина й матеріали», «Напівфабрикати», «Куповані комплектуючі вироби», «Заробітна плата виробничих виробників», допущені перевитрати. В результаті на одиницю продукції отримано перевитрати в сумі 0,38 грн. (19,05-18,67), що в цілому складає 2,0% від його планової собівартості.

Для виготовлення замовлень, як правило, витрачається значна за сумою, масою і номенклатурою кількість матеріалів. На зворотній калькуляції дається докладне розшифрування витрат за статтями основних матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів із зазначенням по їх головних групах кількості та вартості.

Отже, операційні витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агромат» мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку.

З огляду на це вважаємо значним недоліком відсутність їх аналізу на досліджуваному підприємстві і пропонуємо керівництву його запровадження. Також можна пропонувати на ТОВ «Агромат» проводити аналіз статей витрат для визначення факторів, які впливають на їх зміну. Такий аналіз

дозволив би керівництву підприємства приймати відповідні рішення для зменшення витрат діяльності підприємства.

Висновки до РОЗДІЛУ 3

Отже, мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки.

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів витрат як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід збігається із системним підходом лише стосовно вивчення окремих аспектів, окремих показників витрат. Їх динаміка і прогноз на перспективу не тотожні, коли йдеться про об'єкт аналізу загалом.

Визначальними у системі комплексного економічного аналізу та в аналітичному забезпеченні групування витрат за схемою «діяльність — витрати — фінансовий результат» є їх групування за економічними елементами та статтями калькуляції.

Механізм управління та аналітичне забезпечення прийняття рішень стосовно раціоналізації витрат періоду має аналогічну методологічну основу.

Метою контролю обліку витрат операційної діяльності підприємства є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та

його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Виходячи із завдань інформаційного забезпечення витрат підприємства в основу його класифікації покладено професійну інформаційну комунікацію, пізнавальність інформації та зміст інформаційного забезпечення.

Джерела інформації економічного аналізу та контролю підрозділяються на облікові та поза облікові.

Контроль операцій з обліку витрат на підприємстві оптової торгівлі необхідно розпочинати з інвентаризації об'єктів обліку (фактичний контроль). Це дає можливість виявити недостачі або лишки та правопорушення, якщо такі мають місце. Об'єктом інвентаризації при цьому виступає незавершене виробництво.

Незавершене виробництво має піддаватися найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершених обробкою заготовок, деталей, вузлів, сумішей, маси, а й щодо визначення їх правильної оцінки (вартості).

Організація внутрішньогосподарського контролю відповідно до чинного законодавства покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства.

Раз в рік обов'язково має проводитися інвентаризація матеріальних активів шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку.

Відповідальність за проведення інвентаризації згідно із законодавством покладається на керівника підприємства, до обов'язків якого входить:

створення необхідних умов для її проведення у стислі терміни, визначення об'єктів, кількості і термінів проведення інвентаризації.

Основними завданнями аналізу витрат є перевірка достовірності даних обліку і звітності про витрати підприємства, виявлення факторів, які впливають на їх формування. Оцінку динаміки загального обсягу витрат та їх структури можна зробити за результатами загального аналізу.

На рівень прибутку від надання (реалізації) послуг впливає такий чинник, як зміна показника собівартості продукції (робіт, послуг). Надпланове зниження собівартості реалізованої послуги дозволяє одержати додатковий прибуток, що дорівнює за розміром сумі зниження собівартості.

Аналіз собівартості за економічними елементами витрат здійснюється з метою вивчення зміни їхнього складу, питомої ваги кожного елементу, долі живої та уречевленої праці в загальних витратах на виробництво.

Зіставляти абсолютні величини витрат за елементами з плановими не можна тому, що вони не є порівнювальними, оскільки в плані (кошторисі) надаються всі витрати на запланований обсяг продукції, а перерахунок фактичного обсягу виробництва продукції на планові норми та ціни не здійснюється тому, що не вся продукція має товарний вигляд (на підприємстві є залишки незавершеного виробництва).

Групування витрат на виробництво і реалізацію продукції за економічно однорідними елементами дає можливість визначити всі матеріальні, трудові і грошові витрати підприємства на виробництво продукції у звітному періоді. Таке групування є єдиним та обов'язковим для всіх підприємств незалежно від їх галузевої належності.

Для прийняття управлінських рішень щодо витрат підприємства результатів загального аналізу недостатньо. Отож, в період розбудови ринкової економіки досить актуальними є результати факторного аналізу.

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

Досліджено, що операційні витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агромат» мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку. З огляду на це виявлено недолік - відсутність їх аналізу на досліджуваному підприємстві. Тому пропозиціями для керівництва ТОВ «Агромат» будуть запровадження аналізу операційних витрат за елементами а також проведення аналізу статей витрат для визначення факторів, які впливають на їх зміну. Такий аналіз дозволив би керівництву підприємства приймати відповідні рішення для зменшення витрат підприємства.

ВИСНОВКИ

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

«Витрати» – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничого-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.

Таке визначення терміна «витрати» є методологічною базою для їх класифікації та оцінки.

Аналізуючи вітчизняний досвід з питань обліку та обрахування витрат промислових підприємств, потрібно зазначити таке:

- принципи організації обліку витрат найбільшою мірою відповідають тим, які використовуються у країнах Західної Європи: дотримання таких принципів як періодичність, автономність, безперервність, початкової вартості, притаманні для українських підприємств;
- у вітчизняній практиці, порівняно з розвиненими країнами, значно менше уваги приділяється оцінці ефективності використання витрат;
- недоліки законодавчої бази та фіскальна податкова політика держави спонукає підприємства до зниження результатів виробництва та завищення витрат на виготовлення і збут продукції. Така практика, за відсутності чітких правил поведінки перевіряючих органів та адміністрації підприємств, призводить до зниження ефективності такої роботи та підвищення непродуктивних витрат на її здійснення.

Визначені недоліки обліку витрат підприємства в системі управління ними на підприємствах промисловості України негативно вплинули не тільки на ефективність їх роботи, а на національну економіку загалом.

Провівши аналіз національних та міжнародних стандартів щодо виплат працівникам, видно, що МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідним є використання терміна «виплати працівникам». Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. Це визначення згідно з МСБО 19, у вітчизняному стандарті таке не розкривається. Це визначення та види послуг зазначаються в Кодексі законів про працю. Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСБО є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському

бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів, в той час як МСБО головним чином орієнтовані на зовнішніх та внутрішніх користувачів, які мають фінансовий інтерес до суб'єкта звітності.

Сучасний стан та діюча практика ведення обліку та аналізу витрат не достатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ринкової економіки та потребує подальшого вдосконалення. Пошук нових шляхів для удосконалення фінансової звітності щодо відображення витрат підприємства в частині витрат за економічними елементами формує функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, обсяги виробництва, величину прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління та ін.

Отримані протягом багатьох років теоретичні та практичні розробки з проблем удосконалення обліку витрат за економічними елементами мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат. Проте дослідження діючої методики обліку витрат на підприємствах свідчать, що вона не повною мірою відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Окрім цього, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів до аналізу економіки.

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Метою контролю обліку витрат операційної діяльності підприємства є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта.

Досліджено, що операційні витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агромат» мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку. З огляду на це виявлено недолік - відсутність їх аналізу на досліджуваному підприємстві. Тому пропозиціями для керівництва ТОВ «Агромат» будуть запровадження аналізу операційних витрат за елементами а також проведення аналізу статей витрат для визначення факторів, які впливають на їх зміну. Такий аналіз дозволив би керівництву підприємства приймати відповідні рішення для зменшення витрат підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азьмук Л. А. Мікроекономічна теорія виробництва та витрат : навч.метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – вид. 2-ге, без змін / Азьмук Л., А., Задорожна Н. В. – К. : КНЕУ, 2005. – 160 с.
2. Андрущенко Н. С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку/ Н. С. Андрущенко // Облік і фінанси АПК. – К. : ТОВ ЮФ "Юр-Агро-Вест". – 2010. – № 1. – С. 42-46.

3. Ансофф А. Стратегическое управление / А. Ансофф. – М. : Мир, 1990. – 484 с.
4. Артюшок К.А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 . – К., 2005. – 22 с.
5. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов – М.: Фінанси и статистика, 2004. – 296 с.
6. Безверхий К. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С.106-117.
7. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 14-19.
8. Безверхий К.В. Особливості удосконалення фінансової звітності щодо відображення непрямих витрат у частині інших витрат операційної діяльності підприємства // Вісник ждту (Економічні науки). – 2010. – № 3 (53) . – С. 40-42.
9. Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П. С. Безруких. – М. : Фінанси, 2005. – 320 с.
10. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : учебный курс. – К. : Ника-Центр; Эльга, 2001. – С. 199.
11. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [монографія] / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.
12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / Франц Францович Бутинець та ін. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 480 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник – 6-е вид., перероб і доп. – Житомир: Рута, 2005.– 756 с.

14. Виленский П. Л. Оценка эффективности инвестиционных проектов: теория и практика : учеб.-практ. пособ. / П. Л. Виленский, В. Н. Лившиц, С. А. Смоляк. – М. : Дело, 2001. – 832 с.
15. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків : Фактор, 2005. – 266 с.
16. Волков Д. П. Місце і роль операційної діяльності в системі підприємництва // Вісник ждту (Економічні науки). – 2010. – № 3 (53) . – С. 40-42.
17. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2011. – №2-3.– С. 129-133.
18. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / Сергій Федорович Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
19. Голошевич І. Загальновиробничі витрати: повернення з еміграції / Ірина Голошевич // Бухгалтерія. – 2011. – № 44 (979). – С. 62-67.
20. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20с.
21. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/436-15.
22. Гудзенко Н. Облік витрат у процесі збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н. Гудзенко, М. Настенко // Інноваційна економіка. – 2007. – № 3. – С. 97-100.
23. Давидов Ю.Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 «Облік і аудит» / Юрій Григорович Давидов. – К. : КНЕУ, 2002. – 19 с.

24. Давидович І. Є. Аспекти управлінського обліку маркетингової діяльності // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Випуск 35. – С. 112-119.
25. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. / І. Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
26. Деньга С. М. Сутність і класифікація витрат / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України”, 2005] / С. М. Деньга, Н. В. Фірсова. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2005. – Том 3. – С. 31 – 35.
27. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, "Економічна думка", 2009. – 272 с.
28. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 711.
29. Добикіна Е. К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навч. посіб. / Е. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К. : Вид. дім «Слово», 2005. – 272 с.
30. Дяченко Н. М. Визначення фінансового результату діяльності підприємства за податковим кодексом // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 54-59.
31. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 680 с.
32. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болух, В. З. Бурчевський, М. І Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
33. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. С.Ф. Покропивного. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2005. – 528 с.
34. Економічна теорія : політекономія : підручник / [за ред. В. Д. Базилевича]. – 7-ме вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с.

35. Жураковська І. В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку // Економічний форум. – 2013. – №1. – С. 55-61.
36. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ : Знання, 2009. – 422 с .
37. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. та ін. Фінансовий облік : підручник / З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К.: Хай-Тек Прес, 2011. – 544с.
38. Задорожний Зеновій. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку // Вісник ТНЕУ. – 2007. – №1. – С. 62-71.
39. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерія. – 2001. – №5, 29 січня. – С. 12–17.
40. Іванов Р. “Реформована” собівартість (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія. – 2011. – № 20/1. – С.45-51.
41. Івашкевич В. Б. Проблеми обліку і калькулювання собівартості продукції / В. Б. Івашкевич. – М. : Фінанси, 2003. – 159с.
42. Ивлев В.А. Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем / В.А. Ивлев, Т.В. Попова // ТОМ-XXI. Проблемы, опыт, перспективы / под ред. В.А. Качалова и В.Л. Рождественского. – М. : ИздАТ, 2000. – Вып. 4. – С. 169–188.
43. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
44. Казанцев А. К. Основы производственного менеджмента : учеб. пособ. / А. К. Казанцев, Л. С. Серова. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 348 с.

45. Кміть В. М. Системний підхід до управління накладними витратами підприємств / В. М. Кміть // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 51–57.
46. Ковтун І. Ю. Актуальні питання обліку витрат періоду: матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Стан та проблеми інноваційної розбудови України”, 2007] / І. Ю. Ковтун, О. В. Розова. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2007. – Том 4. – С. 40 – 44.
47. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлап'юнов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства. – Монографія. – К. :Лібра, 2007. – 320 с.
48. Колісник Г. М. Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження / Г.М. Колісник // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. / за ред. І.Г. Ткачук. – Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника, 2010. – Вип. 6. – Т. 1. – 290 с. – С. 42-49.
49. Колісник Г. М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник // Науковий вісник ужгородського національного університету : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – Сер.: Економічна. – Ужгород, 2010. – 234 с.
50. Корж М. В. Маркетинг : навч. пос. / М. В. Корж. – К. : ЦУЛ, 2008. – 344 с. 51. Костирко Р. О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р. О. Костирко // Финансы, учет, банки. – 2009. – Вып. № 1 (15). – С. 9-19.
52. Котляров С.А. Управление затратами : учебное. пособие. – С.-Пб : Питер, 2001. – 257 с.
53. Ксьондз С.М. Управління витратами іншої операційної діяльності : автореф. канд. дис. за спец. 08.06.04 ; Хмельницький національний університет.

– 2008. – 23 с.

54. Кошевицька Г. С. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю підприємства : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.02 . – К., 2005. – 23 с.

55. Кузьмин О. Є. Бюджетування на підприємстві : навч. посіб. / О. Є. Кузьмин, О. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2008. – 312 с.

56. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учеб. пособие / Марина Степановна Кузьмина. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 208 с.

57. Кузнецова С. А. Реформування бухгалтерського обліку в аспекті обліку і калькулювання витрат / С. А. Кузнецова // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – № 3 (25). – С. 112 – 115.

58. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики [монографія] / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. – 200 с.

59. Ластовецький В. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7-10.

60. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.

61. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.

62. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник/ О. В. Лишиленко. – К. : ЦНЛ, 2008. – 219 с.

63. Мандер В. А. Відображення в обліку витрат на маркетинг / В. А. Мандер // Головбух. – 2007. – № 66. – С. 27-31.

64. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1992. – 702 с.

65. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від від 9 липня 2007 року N 373.
66. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник .– К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
67. Могилова М. М. Деякі аспекти формування витрат підприємства / М. М. Могилова // Вісник Житомирського Державного Технологічного Університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2002. – № 18. – С. 68 – 70.
68. Мочерний С. В. Основи економічної теорії : навч. посіб. / Мочерний С. В., Устенко О. А. – вид. 2-ге, доп. – К. : ВЦ “Академія”, 2006. – 504 с.
69. Носкова О. Г. Деятельность / О. Г. Носкова // Энциклопедия гуманитарных наук. – 2004. – №1. – С.135.
70. Огерчук Ю. В. Організування збутової діяльності підприємств : автореф. дис.. к.е.н.: / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2010. - 20 с.
71. Озеран А. В., Труфіна Ж. С. Напрями удосконалення обліку загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 15. – С. 293-300.
72. Олейніченко В. І. Новоявлені проблеми обліку загальновиробничих витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: conference.nuos.edu.ua.
73. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами // Вісник МСУ / Vestnik MSU / (Економічні науки). – 2007. – №1., т.Х. – С. 31-35.
74. Осадча Г. Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського обліку // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 34-38.

75. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток : автореф. дисс. д-ра екон. наук : 08.00.09 / В. П. Пантелеєв; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 40 с.
76. Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
77. Підприємницьке право : підручник / за ред. О.В. Старцева ; 2-ге вид. перероб. і допов. – К. : Істина, 2005. – 600 с.
78. Пічугіна Т.С. Оцінка систем обліку витрат / Т. С. Пічугіна, Н. І. Гордієнко //Научно-технический сборник. – 2003. – № 52. – С. 124-128.
79. Податковий кодекс України. Прийнятий Верховною Радою України 2.02.2010 №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
80. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний документ]. – Режим доступу : <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>
81. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 416 с.
82. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – 334 с.
83. Рясних Є. Г. Необхідність та проблеми впровадження бюджетування накладних витрат на сучасних підприємствах / Є. Г. Рясних, Є. М. Рудніченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – Т.1. – № 5. – Ч. 2. – С. 29-32.
84. Руденко Л. В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л. В. Руденко, В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : НМЦ «Укоопосвіта», 2007. – 422 с.
85. Савицька Т. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. пос. – [2-ге вид, випр. і доп.] – К.: Знання, 2005. – 662 с.

86. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособ. / Г. В. Савицкая. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 384 с.
87. Самарченко О. Представницькі витрати: суть, відображення в обліку, документальне оформлення / О. Самарченко // Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 3. – С. 132-136.
88. Сідун В.А. Економіка підприємства : навч. посіб. / В. А. Сідун. – Харків: ХДУХТ, 2003. – 263 с.
89. Сизоненко В.О. Сучасне підприємництво : навч. посіб. / В. О. Сизоненко. – К. : Знання-Прес, 2008. – 440 с.
90. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М.І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
91. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеєв, О. С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2009. – 239 с.
92. Слюсарчук Л. Вплив класифікації затрат на прийняття управлінських рішень / Л. Слюсарчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 102–106.
93. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. – М.: Эксмо – Пресс, 2007. – С. 167–285.
94. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / Андрей Юрьевич Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
95. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
96. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К. Техніка, 2006. – 112 с.
97. Справочник по функционально-стоимостному анализу // под ред. М. Г. Карпунина, Б. И. Майданчика. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 431 с.

98. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика : учебн. / Е. С. Стоянова. – М. : Перспектива, 2000. – 656 с.
99. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2е вид., перероб. і доп. – Київ: Знання, 2008. – 507 с.
100. Сук Л. Облік витрат, що підлягають розподілу / л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 12. – С. 8-14.
101. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – К. : Вид-во «Алерта», 2006. – 1080с.
102. Ткачова С. С. Основні підходи до визначення понять “операції” та “операційна діяльність” у менеджменті підприємств / С. С. Ткачова, К. М. Кім // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі. – Х., 2004. – Ч.2, т.2. – С. 132-136.
103. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник для економіч. спец. вузів / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид. – К. : АСК, 2005. – 784 с.
104. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
105. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11. – С. 85–88.
106. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – С. 21-29.
107. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш ; пер. с англ. – СПб., 2005. – 1008 с.
108. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

109. Царьова А. В., Беренда Н. І. Класифікація витрат згідно з Податковим Кодексом України // Ukrainian food journal.– 2012. – № 3. – С. 101-104.
110. Цимбалюк Л. Г. Формування та управління витратами виробництва / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. – Донецьк : Юго-Восток, 2009. – 240 с.
111. Чандлер А. Стратегия и структура / А. Чандлер. – М. : Мир, 1975. – 520 с.
112. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. пос. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 672 с.
113. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // БизнесИнформ. – 2010. – № 11-12. – С. 27–32.
114. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3.
115. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : Знання - Прес, 2003. – 444с.
116. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу : учеб. и практ. пособие / А. Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е. В. Негашев. 3-е изд., перераб. И доп. М. : ИНФРА-М, 2001. – 207 с.
117. Шеремета О. В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності : дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами” / О. В. Шеремета. – Хмельницький, 2009. – 262 с.
118. Яковишина Н. А., Паньковецька Ю. О. Гармонізація фінансового та податкового обліку загальновиробничих витрат // Економічні науки/ 7. Облік і аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98769.doc.htm

119. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 11. – С. 20-24.

120. Юровский Б. Планирование, учет и анализ себестоимости продукции / Б. Юровский. – Х. : Центр «Консульт», 2006. – 368 с.

121. Юрченко О.А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – С. 11-19.

122. Юрченко О. А. Роль внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності для цілей управління фармацевтичною компанією // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 155-158.

Характеристика діючої нормативно - правової бази з обліку, оподаткування та контролю витрат операційної діяльності

№ пор.	Нормативний документ	Основні положення	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1	НПСБО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності»	Відображення операційних витрат у Звіті по фінансові результати	При складанні фінансової звітності
2	ПСБО 9 «Запаси»	Методи розподілу ТЗВ, формування собівартості	При складанні облікової політики, під час списання запасів
3	ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість»	Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат	При формуванні резерву сумнівних боргів
4	ПСБО 11 «Зобов'язання»	Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань, та ін.	При створенні забезпечень
5	ПСБО 14 «Оренда»	Віднесення витрат до складу операційних або фінансових залежно від укладеної угоди, визначення фінансових витрат та розподіл між відповідними звітними періодами	При взятті в оренду необоротних активів
6	ПСБО 16 «Витрати»	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Склад витрат, групування витрат. Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності.	При формуванні в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
7	ПСБО 17 «Податок на	Визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на	При формуванні в бухгалтерському обліку

	прибуток»	прибуток . Формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.	інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.
8	ПСБО 18 «Будівельні контракти»	Витрати за будівельним контрактом - собівартість робіт за будівельним контрактом. Контракт за ціною "витрати плюс" - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку.	При формуванні підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності
9	ПСБО 19 «Об'єднання підприємств»	Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат. Розкриття інформації про характер і суму забезпечення реструктуризації та інших витрат на закриття підприємства, які виникають в результаті придбання і визнані на дату придбання.	При виникненні витрат під час об'єднання підприємств
10	ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).	При виникненні операційних курсових різниць
11	ПСБО 22 «Вплив інфляції»	Усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу	При коригуванні фінансової звітності на індекс інфляції

		інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей.	
12	ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»	Суб'єкти малого підприємництва можуть не створювати забезпечення наступних витрат і платежів а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення; У статті "Інші операційні витрати" наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів .	При веденні спрощеного бухгалтерського обліку доходів та витрат відповідно до податкового законодавства та складання фінансової звітності
13	ПСБО 26 «Виплати працівникам»	Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами. Витрати на інші довгострокові виплати працівникам визначаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, актуарних збитків .	При нарахуванні та виплаті грошових коштів працівникам з одночасним визнанням витрат.
14	ПСБО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду.	При визнанні витрат під час уцінки та продажу необоротних активів, утримуваних для продажу
15	ПСБО 28 «Зменшення корисності активів»	Чиста вартість реалізації активу базується на цінах активного ринку за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.	При визначенні втрат від зменшення корисності активу
16	ПСБО 29 «Фінансова звітність за	Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані з	При складанні фінансової звітності за сегментами

	сегментами»	звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені до звітного сегмента.	
17	ПСБО 30 «Біологічні активи»	Витрати на місці продажу - витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.	При визначенні витрат від продажу біологічних активів
18	ПСБО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	Витрати на розвідку запасів корисних копалин - витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку. Склад витрат на розвідку запасів корисних копалин.	При визнанні та класифікації витрат на розвідку корисних копалин
19	Про оплату праці. Закон України. ВР України від 25.03.95 р. №144/95-ВР	Нормативне визначення зарплати і регулювання її оплати .	Облік та контроль додержання законодавчих положень з оплати праці
20	Про оподаткування прибутку підприємства. ВР України від 22.05.97 р. №283/97р.-ВР	Перелік платників податку. Ставка податку, правила ведення податкового обліку. Зарахування податку до бюджету. Відповідальність платників податку	Для перевірки правильності визначення витрат підприємства в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах
21	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. ВР України (із	Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського	Регламентує організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності

	змiнами i доповненнями) вiд 16.07 99 р. №996-XIV	облiку. Загальнi вимоги до фiнансової звітностi .	
22	Инструкцiя "Про застосування Плану рахункiв бухгалтерського облiку активiв, капiталу, зобов'язань i господарських операцiй пiдприємств i органiзацiй" МФУ №291 вiд 30.11.99 р.	Встановлює призначення i порядок ведення рахункiв бухгалтерського облiку для узагальнення методом подвiйного запису iнформацiї про наявнiсть i рух активiв, капiталу, зобов'язань та факти фiнансово-господарської дiяльностi пiдприємств.	Для органiзацiї бухгалтерського облiку витрат
23	Про затвердження типових форм первинного облiку. Наказ мiнiстерства статистики України вiд 29.12. 95 №352	Впровадження типових форм первинного облiку .	Для правильностi оформлення первинних документiв по вiдображенню витрат виробництва
24	Кодекс законiв про працю України, ВР УРСР; Кодекс України, Закон, Кодекс вiд 10.12.1971 № 322-VIII	Держава гарантує працездатним громадянам, якi постійно проживають на територiї України компенсацiю вiдповiдно до законодавства матерiальних витрат у зв'язку з направленням на роботу в iншу мiсцевiсть .	При визначеннi та компенсацiї витрат працiвникам
25	Податковий кодекс України ВР України; Кодекс України, Закон, Кодекс вiд 02.12.2010 № 2755-VI	Не є доходом платника податку - фiзичної особи, яка перебуває у трудових вiдносинах iз своїм роботодавцем, сума вiдшкодованих йому у встановленому законодавством порядку витрат на вiдрядження в межах фактичних витрат.	При складаннi авансових звiтiв, компенсацiї витрат та вiдображенню їх у облiку

26	Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті Наказ Міністерства транспорту України від 10 лютого 1998 року № 43	Нормування витрат палива — це встановлення допустимої міри його споживання в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні норми, встановлені по моделях (модифікаціях) автомобілів, та система нормативів і коригуючих коефіцієнтів, які дозволяють враховувати виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні, та інші умови експлуатації.	При визначенні та обрахунку норм витрат палива для автомобілів
27	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Суб'єкт господарювання не повинен згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ.	При відображенні витрат у фінансовій звітності
28	МСБО 2 «Запаси»	Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.	При визначенні собівартості та складанні звітності за міжнародними стандартами
29	МСБО 19 «Витрати працівникам»	Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому, витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.	Для визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам.
30	МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»	Витрати, які за своїм характером не визнаються активами на кінець фінансового року, не вважаються такими і на проміжні дати.	При відображенні витрат у проміжній фінансовій звітності

Порівняння визначення витрат за МСФЗ, П(С)БО, ПКУ

Ознака	МСФЗ	П(с)БО	ПКУ
--------	------	--------	-----

Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (в частині визначення терміну), П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” (в частині визнання витрат) та деякі інші	-
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигод 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 розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення) (ст. 14.1.27)
Класифікація та групування витрат	МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов’язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати	Витрати класифікуються в залежності від видів діяльності (138.1.1. Витрати операційної діяльності та інші витрати) та по економічним елементам (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація, загальновиробничі витрати, витрати на придбання послуг, прямо пов’язаних з виробництвом та інших прямих витрат); непрямі витрати, змінні й постійні, одноеlementні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати
Елементи витрат	МСБО 1 встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п.91). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати (п. 92).	1) собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов’язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: 2.2) адміністративні витрати; 2.3) витрати на збут; 2.4) інші операційні витрати 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати [п. 10-20].	1) витрати операційної діяльності: 1.1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг 1.2) витрати банківських установ 2) інші витрати: 2.1) загальновиробничі витрати 2.2) адміністративні витрати 2.3) витрати на збут 2.4) інші операційні витрати 2.5) фінансові витрати 2.6) інші витрати звичайної діяльності 2.7) амортизація
Ознака	МСФЗ	П(с)БО	ПКУ
Визнання	За МСФЗ витрати	Витрати визнаються у звітності в	Відповідно до норм Податкового

витрат	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	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	кодексу витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг (п. 138.4); інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5). Тобто це принцип нарахування та відповідності доходів і витрат
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремо узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом	138.2. Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку

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

Підприємство Промислово-технічна компанія у вигляді товариства з обмеженою відповідальністю "Атлосмаг" Дата(рік, місяць, число) _____
 Територія м.Київ за ЄДРПОУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю за КОАТУУ _____
Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням за КОПФГ _____
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____
 Середня кількість працівників 692

КОДИ		
2018	01	01
21509937		
8038600000		
240		
46.73		

Адреса 03115, м.Київ, проспект Перемоги, 89-а

Одиниця виміру: тис.грн. без десяткового знака

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами бухгалтерського обліку)
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31.12.2017 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	366	410
первісна вартість	1001	2084	2350
накопичена амортизація	1002	1718	1940
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1679	1735
Основні засоби:	1010	367675	351814
первісна вартість	1011	521607	521164
знос	1012	153932	169350
Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0
первісна вартість	1016	0	0
знос	1017	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0

первісна вартість	1021	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	65180	65151
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	1142	1142
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиторські витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондях	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	436042	420252
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	729421	782442
Виробничі запаси	1101	11759	10218
Незавершене виробництво	1102	0	0
Готова продукція	1103	0	0
Товари	1104	717662	772224
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Депозити перестрахування	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	215875	188199

Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	7625	19839
з бюджетом	1135	12	94
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	10149	12949
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	4712	7432

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	374755	418532
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Вигучений капітал	1430	(0)	(0)
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	640891	687418
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			

Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	105003	97621
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви, у тому числі:	1530	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітного періоду)	1531	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітного періоду)	1532	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітного періоду)	1533	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітного періоду)	1534	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0
Призовий фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	105003	97621
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	245933	213202
Векселі видані	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	336300	321163
за розрахунками з бюджетом	1620	5340	6982
за у тому числі з податку на прибуток	1621	1604	383

за розрахунками зі страхування	1625	829	552
за розрахунками з оплати праці	1630	2530	2099
за одержаними авансами	1635	0	0
за розрахунками з учасниками	1640	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0

за страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	0	0
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	75827	112700
Усього за розділом III	1695	666759	656698
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0
Баланс	1900	1412653	1441737

⊕

Керівник

/ Войтенко С.В.

Головний бухгалтер

/ Балого О.М.

Продовження додатку Б

Дата(рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

КОДИ		
2018	01	01
21509937		

Промислово-технічна компанія у вигляді товариства
з обмеженою відповідальністю "Агромакс"

Підприємство

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 12 місяців 2017 р.

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1040632	954830
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестраховання	2012	0	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(685328)	(606425)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	(0)	(0)
Валовий: прибуток	2090	355304	348405
збиток	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	31405	17605
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Адміністративні витрати	2130	(59471)	(42277)
Витрати на збут	2150	(120495)	(100419)
Інші операційні витрати	2180	(54516)	(9973)
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	(0)	(0)

Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	(0)	(0)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	152227	213341
збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	221	556
Інші доходи	2240	29	0
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(89102)	(86833)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(71)	(72230)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	63304	54834
збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-11548	-11427
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	51756	43407
збиток	2355	(0)	(0)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0

Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	51756	43407

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	60601	16551
Витрати на оплату праці	2505	36623	23408
Відрахування на соціальні заходи	2510	13600	8669
Амортизація	2515	21309	20263
Інші операційні витрати	2520	102349	83778
Разом	2550	234482	152669

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Середньорічна кількість простих акцій	2600	0	0
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	0	0
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	0	0
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	0	0
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0	0

Керівник

/ Войченко С.В.

Головний бухгалтер

/ Башота О.М.

