

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: Організаційно-методичні підходи до аудиту та аналізу
витрат виробництва
(за матеріалами ПАТ «Еліта»)

Здобувача вищої освіти другого
(магістерського) рівня

II курсу, групи ОМА-21-3

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»; освітня програма
«Державний аудит; судово-
економічна експертиза у фінансових
розслідуваннях»

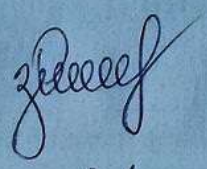


Кузьменка Максима

Дмитровича

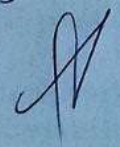
Ім'я та прізвище здобувача
вищої освіти

Науковий керівник



Скорик М.О.

Гарант освітньо-
професійної програми



Лісовий А.В.

Допущено до захисту за рішенням кафедри аудиту, державного фінансового контролю та
аналізу протокол від «25» 01 2023 № 6/2

Завідувач кафедри



А.В ЛІСОВИЙ, д.е.н.,
професор

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 7 25.01.23
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки 25
(до захисту, на доопрацювання) 24.01.2023
(дата) (підпис)

Результат захисту 52131 E
(оцінка) 07.02.23
(дата) (підпис)

Голова комісії: (підпис) Суворова О.У.
(ініціали, ПІБ)

Члени комісії:

(підпис)

Лисовий А.В.
(ініціали, ПІБ)

(підпис)

Гамасюк О.В.
(ініціали, ПІБ)

(підпис)

Рябенко О.У.
(ініціали, ПІБ)

Бланк оцінювання випускної роботи

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	15		<i>[Signature]</i>
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	4		<i>[Signature]</i>
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	1		<i>[Signature]</i>
4. Рецензент	від 0 до 5	2		<i>[Signature]</i>
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	25		<i>[Signature]</i>

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	5		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	17		
4. Апробація	від 0 до 10	—		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	27		<i>[Signature]</i>
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	52		<i>[Signature]</i>

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
52	E	3	07.02.23	<i>[Signature]</i>

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	EX	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Історичний розвиток категорії «витрати» та «затрати» обліково-економічний аспект	8
1.2. Економічна суть витрат підприємства, порядок їх визнання, оцінки та класифікації	16
1.3. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Еліта»	22
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ПрАТ «ЕЛІТА»	27
2.1. Відображення витрат підприємства у системі бухгалтерського обліку	27
2.2. Фінансовий аналіз ефективності діяльності ПрАТ «Еліта» як результат ефективного управління витратами	43
2.3. Комплексний аналіз витрат від операційної діяльності підприємства	49
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АНАЛІЗУ	53
ВИСНОВКИ	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	66
ДОДАТКИ	69

ВСТУП

Актуальність теми дослідження В умовах кризових явищ в економіці та інтеграційних процесів складність управління підприємством потребує особливого обліку та контролю витрат операційної діяльності. Метою операційної діяльності підприємства та його власників є отримання максимального прибутку. Ця мета досягається не тільки за рахунок продажу продукції за вигідною ціною, а також за рахунок скорочення витрат. Скорочення витрат є виключно прерогативою підприємства, адже залежить від його внутрішніх факторів: організації процесу операційної діяльності, обраної облікової політики, порядку відображення витрат, здійснення ефективного аналізу і прийняття дієвих управлінських рішень.

Організаційні засади формування витрат від операційної діяльності та їх відображення в бухгалтерському обліку змінилися з причини приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог міжнародних стандартів. Саме ці та ряд інших питань обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Значну увагу питанням обліку, аналізу та контролю витрат від операційної діяльності досліджували такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, Х.З. Махмудов, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, В.М. Панасюк, В. Ф. Палий, Г.О. Партин, М.І. Скрипник, В.Г. Сопко, А.М. Турило та ін. Саме їх наукові дослідження стануть основою теоретичного матеріалу кваліфікаційної роботи.

Отже, висока практична значимість і недостатня розробленість теоретичних питань дослідження управління витратами зумовили актуальність дослідження та були головним чинником при обранні даної теми магістерської роботи.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад обліку і контролю витрат від операційної діяльності підприємства, а також розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Виконання поставленої мети передбачає постановлення та вирішення подальший головних **завдань**:

розглянути економічний зміст витрат від операційної діяльності підприємства;

визначити методику визнання та оцінювання витрат;

детально дослідити контроль витрат операційної діяльності підприємстві;

надати загальну організаційно-економічну характеристику досліджуваному підприємству;

здійснити комплексний аналіз витрат від операційної діяльності підприємства;

з'ясувати особливості обліку витрат від операційної діяльності підприємства;

розкрити організацію внутрішнього контролю за витратами від операційної діяльності підприємства;

провести аналіз вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві.

Об'єктом магістерської роботи є система бухгалтерського обліку та контролю витрат від операційної діяльності підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку і контролю витрат від операційної діяльності підприємства.

Методи дослідження. Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження й групування, а також економіка-статистичних прийомів дослідження, а також фінансова звітність ПрАТ «Еліта».

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Історичний розвиток категорії «витрати» та «затрати» обліково-економічний аспект

Кожне підприємство – це система взаємопов’язаних підрозділів, в процесі діяльності яких важливою є інформація про собівартість одиниці продукції, обсяг витрат на виробництво і реалізацію та суми отриманих доходів. І на якій стадії розвитку не знаходилося би підприємство для керівників усіх рівнів буде актуальною інформація щодо понесених витрат і отриманих доходів для співставлення даних величин з метою визначення результатів діяльності.

Як правило, вчені-економісти розглядають витрати з позиції витрачання засобів на виготовлення продукції. У результаті дослідження виділено два підходи у поглядах на виробничий процес. Перший передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці). Типове значення витрат виробництва при даному підході – це витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий – розглядає витрати як складову ціни, яка формується під впливом попиту і пропозиції та включає в себе вартість витрачених ресурсів та ймовірну суму прибутку.

Фома Аквінський (Аквінат), Анн Робер Жак Тюрго, Адам Сміт, Томас Мальтус, Давид Рікардо, Уільям Петті – економісти, які «витрати виробництва» трактували як фізичні, тобто витрати засобів виробництва (предметів і засобів праці) і самої праці. Меркантилісти вбачали багатство країни в накопиченні грошового капіталу. Представник фізіократів Франсуа Кене зазначав, що «капітал – не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші». Тобто, можна припустити, що під поняттям «витрати» автори розуміли «витрачання даного капіталу» [7]. Подібний погляд має й К. Друрі, який вважає витрати засобами, які витрачені для отримання доходів [6,

с.23]. На думку Т. Мальтуса, кількість праці, що міститься у товарі, вимірюється витратами виробництва, які складаються з витрат праці (живої, уречевленої) та прибутку на авансований капітал. Схожої думки дотримувався Нассау Вільям Сеніор (1790–1864), який вважав, що витрати виробництва включають два елементи – працю та капітал. Він зазначав, що витрати виробництва є лише «регулятором» цін, а остаточне їх визначення залежить від попиту та пропозиції [7, с.108]. Аналогічно зазначає і Джон Стюарт Міль: «Витрати виробництва не мали б жодного впливу на конкурентну ціну, якщо би вони не впливали на пропозицію». Д. Рікардо [7, с.224] під терміном «витрати» розумів вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі. На думку Д. Рікардо, на цінність товарів впливає не лише вартість праці, витраченої на їх виробництво, а й капітал, тобто праця, витрачена на знаряддя, інструменти, будівлі, що беруть участь у виробництві. К. Маркс [7, с.224] стверджував, що витрати виробництва складаються лише з частини витрат, оплачених капіталістом. Тому капіталістичні витрати виробництва він розглядав, як затрати постійного і змінного капіталу, які пов'язані з категорією вартості та, відповідно, становлять частину вартості товару, яку доцільно знову авансувати у виробництво.

Климко Г.Н. та Нестеренко В.П. розрізняють витрати підприємства й витрати суспільства. Під витратами підприємства вони розглядають витрати виробництва у вигляді вартості спожитих засобів виробництва й необхідної праці. А витрати суспільства, на їхню думку, складаються з витрат підприємства та додатково витраченої праці. Але тільки за умови, що засоби виробництва і робоча сила відтворюються, можливе повторення виробництва. З цією метою частина коштів, отриманих від реалізації, виділяється на заміщення вартості засобів виробництва і робочої сили, які були спжиті в процесі виробництва [7, с.224].

Проведене дослідження показало, що різниця у поглядах щодо трактування поняття «витрати» полягала у визначенні джерела за рахунок якого формується вартість виготовленої продукції.

Трактування поняття «витрати» в економічному тлумаченні дещо відрізняються від їх бухгалтерського розуміння. Так, Бутинець Ф.Ф. [2, с.529] визначає витрати, як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Тобто, на думку вчених-економістів, витрати – це грошові кошти, які можна одержати в результаті використання ресурсів, а з точки зору бухгалтерського обліку витрати ототожнюються з безпосереднім використанням ресурсів.

З позиції собівартості Бутинець Ф.Ф. розглядає витрати, як вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції» [2, с.529]. Подібним є трактування витрат Завгороднім В.П., який зазначає: «В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці.

Таблиця 1.1.

**Узагальнення результатів дослідження економічної суті поняття
«витрати»**

Автори	Характерні особливості					
	Використання ресурсів	Сума витрат є складовою собівартості	Виражені в грошовій формі	вибуття активів або збільшення зобов'язань, зменшення власного капіталу	метою є отримання доходу / прибутку	упущена вигода, «затрати втрачених можливостей»
1	2	3	4	5	6	7
Андрющенко Н.С. [1, с.5]	+					
Бутинець Ф.Ф. [2, с.43]	+	+	+			
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	+		+		+	
Гура Н.О. [3, с.15]		+	+			
Давидович І.Є.[4,с.29]	+					

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3	4	5	6	7
Крушельницька О.В.	+	+	+			
Мельник Л.Г., Корінцева О. І.			+			+
Нападовська Л.В. [13, с.241]			+	+		
Нашкерська Г.В.	+				+	
Реслер М.В. [10]	+		+		+	
Скрипник М.І.[12]	+				+	
Ткаченко Н.М. [14]	+					
Цаль-Цалко Ю.С.				+		

Джерело: сформовано автором за [1, 2, 3, 4, 10, 12, 13, 14].

Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції». Аналогічно трактують витрати і такі науковці, як Пушкар М.С., Голов С.Ф, Соколов Я.В., Палій В.Ф.

На думку Ткаченко Н.М., витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, що втілюють в собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін. [14, с. 520]. Узагальнені результати дослідження трактування терміну «витрати» різними науковцями подано в табл. 1.1.

Як видно з табл. 1.1., поняття «витрати» у різних науковців має різні тлумачення, тому можна зробити висновок, що це складна економічна категорія, яку можна розглядати з двох позицій: у контексті собівартості та у широкому розумінні, як вартість ресурсів, використаних підприємством для здійснення фінансово-господарської діяльності. Подібний погляд зумовлює необхідність стандартизації ключових понять. У бухгалтерському обліку України це питання урегульовано Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], відповідно до якого витратами вважається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок

його вилучення або розподілення власником). Визнання витрат регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Згідно з п. 14.1.27 Податкового кодексу України витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [9]. Відразу необхідно визначитися із поняттям «економічна вигода». У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що економічна вигода – це потенційна можливість отримання грошових коштів від використання активів.

Вважаємо, що економічну вигоду не доцільно ототожнювати лише з грошовими коштами, тому пропонуємо викладення даного терміну у такій редакції: економічна вигода – це потенційна можливість отримання грошових коштів або їх еквівалентів чи інших матеріальних або нематеріальних ресурсів у результаті використання активів.

У ст. 138 Податкового Кодексу України [9] зазначено, що витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат і наведено структуру загальновиробничих, адміністративних витрат і витрат на збут. Але, з метою уникнення протиріч доцільно було б у Податковому Кодексі прописати номенклатуру вказаних витрат аналогічно з номенклатурою П(С)БО 16 «Витрати». Нискільки не припинуючи сутність поданих визначень пропонуємо уточнене визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх еквівалентів чи будь-якого іншого майна у матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до

зменшення величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

У процесі реформування національної системи обліку в Україні виникли деякі питання, пов'язані з визнанням та відображенням в обліку таких категорій, як «витрати» і «затрати». Необхідно відзначити, що в нормативних та законодавчих актах дані поняття використовуються як синоніми, в англomовній літературі використовується два терміни «costs» та «expenditure», проте їх зміст не відповідає різниці між цими поняттями (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Узгодження перекладу понять «витрати» і «затрати» за Бутинцем Ф.Ф.

Український варіант	Російський варіант	Англійський еквівалент
Витрати	Расходы	Expenses
Затрати	Затраты	Costs
Виробничі затрати	Издержки производства	Production costs
Витрати обігу	Издержки обращения	Distribution expenses

Джерело: сформовано автором за [2].

Ф.К. Беа, Е. Дихтл, М. Швайтцер зазначали, що витрати являють собою розподілені по періодах і такі, що впливають на результати господарської діяльності підприємства, грошова оцінка яких відповідає основним розпорядженням про складання звітності. А затрати – це споживання виробничих чинників, їх зв'язок з виробництвом продукції, оцінка споживання виробничих чинників. Подібної точки зору щодо поняття затрат дотримувався і Р.Н. Ентоні. Коханова Т.А зазначає, що витрати – це реальні або можливі затрати фінансових ресурсів підприємства. Витрати являють собою сукупність переміщень фінансових засобів і належать або до активів, якщо вони спроможні принести дохід у майбутньому, або до пасивів, якщо цього не виникне і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період. Затрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів, використаних з певною метою, і трансформуються в собівартість продукції робіт, послуг. Сопко В. В. трактує затрати, як «... використання речовин та сил природи у процесі конкретної операційної (або не операційної) діяльності, пов'язаних із виготовленням конкретного виду виробу». Аврова І.А. зазначає,

що до затрат відносять засоби, що використані на придбання ресурсів, які є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства і які здатні в майбутньому принести дохід. Подібне трактування «затрат» дає Волкова О.Н. «... це вартість оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності». Свірко С.В. схиляється до думки, що затрати – це грошовий вираз використаних фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту [11, с.463–473].

Зонова А.В. зазначає, що затрати – це сума авансованих засобів, використовуваних в процесі кругообігу від початку до кінця без зміни первинної величини. Вони перетворюються у витрати в кінці кругообігу при продажу виготовленої продукції. Золотарьова Н.Г. поділяє затрати на бухгалтерські та економічні. Бухгалтерські – це фактичні затрати чинників виробництва, що придбані за ринковими цінами. Економічні – це втрачені можливості, тобто сума грошей яку можна було б отримати за умови настання найбільш прийняттого варіанту розвитку подій. Дікань Л.В. та Калініченко О.О. зазначають, що затрати пов'язані з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності підприємства, а витрати пов'язані з фінансовими аспектами даного виду діяльності [5, с.34].

Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю. та Макухін Г.В. вбачають затрати у вартісному виразі обміну й трансформації ресурсів підприємства, а також їх невідшкодованого виходу за межі підприємства [15, с.8–14].

Нападовська Л.В., М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. ототожнюють затрати з вартісним показником спожитих у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, фінансових, трудових та інших видів ресурсів [13, с.326].

З метою знаходження відмінностей між витратами певного періоду та виникаючими у зв'язку з ними затратами Чигасов С.Г. пропонує визначати наступне:

- затрати поточного року є також витратами підприємства за цей рік;

- затрати, які були здійснені до початку поточного року, стають витратами цього року і виникають як активи на початок поточного року;
- затрати поточного року можуть бути витратами майбутніх років і будуть відображені як активи на кінець поточного року [15].

Одінцова Т.М., зазначає, що ... «Затрати – это вложение средств в ресурсы с целью их дальнейшего потребления (в текущем или последующих периодах), уменьшающее другие активы». «Расходы – это потребление ресурсов в виде выбытия активов, возникновение которых было связано с затратами в прошлых периодах». Порівняльна характеристика понять «затрати» й «витрати» подана у табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Порівняльна характеристика понять «затрати» й «витрати»

Критерій порівняння	Характеристика	
	затрати	витрати
Вплив на капітал підприємства	Не впливають на величину капіталу.	Призводять до зменшення капіталу.
Відображення у звітності	Відображаються у формі 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»).	Відображаються у формі 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупні доходи»).
Рух ресурсів	Ресурси використовуються всередині підприємства.	Відбувається передача (вибуття) ресурсів, що зменшує їх вартість або виникає зобов'язання перед іншою стороною з приводу передачі ресурсу.
Порядок визнання	В момент використання ресурсу (активу).	В момент списання активу або зобов'язань, навіть якщо їх виникнення не призвело до створення активу.
Вплив на прибуток	Не впливають на величину прибутку.	Впливають на величину прибутку.

Джерело: сформовано автором за [5,13,15].

Отже, виходячи з наведених понять, можна зробити висновок, що уявлення про затрати підприємства ґрунтується на трьох важливих положеннях:

1. Затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи, скільки і яких ресурсів використано на виробництво та реалізацію продукції.

2. Обсяг використаних ресурсів може бути поданий у грошових і натуральних одиницях.

3. Визначення затрат завжди співвідноситься з конкретною метою, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому виразі розраховують для визначення певної функції (виробництва продукції, її реалізації) або виробничого підрозділу підприємства [15].

У результаті дослідження поглядів видатних науковців, необхідно відзначити, що затрати – це натурально-речовий показник, який не впливає на зменшення власного капіталу, а витрати – це вартісний показник, який призводить до зменшення власного капіталу та використовується при обрахунку фінансового результату. З метою уникнення плутанини у термінології доречним є застосування терміну «витрати» у фінансовому, а «затрати» – в управлінському обліку.

1.2. Економічна суть витрат підприємства, порядок їх визнання, оцінки та класифікації

Раціональна організація управлінського обліку має безпосередній вплив на ефективність аналізу витрат у процесі управління підприємством, яка забезпечується глибоким розумінням сутності витрат операційної діяльності та їх економічно обґрунтованою класифікацією.

Класифікація витрат є передумовою успішної організації, планування, обліку, контролю, аналізу та управління витратами. Необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства.

На сьогодні в економічній літературі не має однозначного підходу до класифікації витрат. Найбільш поширеними є технічні, технологічні, організаційні й економічні ознаки, що використовуються у групуванні витрат. В основу класифікації, зазвичай, покладено принцип: різні витрати для різних цілей, тобто мета, з якою здійснюється класифікація, визначає її методику та склад окремих груп витрат. Однією з основних вимог до групування витрат є

одержання фактичних даних безпосередньо з бухгалтерського обліку, не вдаючись до різних вибірок.

Одним з перших наукову класифікацію витрат на виробництво розробив В.І. Стоцький. Він розподілив їх на основні та накладні, прямі та непрямі, змінні і постійні, пропорційні та фіксовані.



Рис.1.1. Класифікація витрат

Враховуючи зарубіжний досвід ряд науковців виділяють три основні напрями класифікації витрат: для оцінки запасів та визначення фінансового результату, для прийняття управлінських рішень та контролю і регулювання [2, 16, 21], однак, на нашу думку, дані групування не охоплюють всі

класифікаційні ознаки. Найбільш повна класифікація витрат представлена нами на рисунку 1.1.

Для визначення фінансових результатів підприємства слід розуміти різницю між вичерпними та невичерпними витратами. Фінансовий результат визначається як різниця між доходами і витратами звітного періоду. Якщо підприємство закупило матеріальні цінності, то це ще не означає, що проведено витрати, а здійснено переміщення активів із грошової форми в матеріальну. Витрати будуть показані в мірі використання затрачених цінностей у процесі виробництва. Таким чином, заплачені кошти – це невичерпні витрати, а вони стануть вичерпними в майбутньому, коли фактично візьмуть участь у процесі створення нового продукту.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду (вичерпні витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Тому для визначення собівартості розрізняють витрати, які формують собівартість продукції та витрати періоду. Витрати на продукцію – це витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а витрати періоду - це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

«За способом віднесення витрат на конкретні об'єкти (види продукції, процеси, стадії) їх поділяють на прямі й непрямі. Прямі — це витрати, які пов'язані з виробництвом певного виду продукту; в момент здійснення їх відносять на собівартість цього продукту і відображають безпосередньо (прямо) у складі витрат з його виробництва. Непрямі витрати, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому прямо до собівартості тієї або іншої продукції вони не можуть бути віднесені. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції за певною умовною ознакою, що дає змогу визначити, яка частка непрямих витрат має бути віднесена на собівартість тієї або іншої продукції» [21,с.478].

До основних відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання

робіт чи надання послуг). У будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат і відображають поєднання трьох факторів виробництва: сировини і матеріалів, робочої сили, основних засобів, завдяки чому проходить створення нової вартості, яка матеріалізується в готовій продукції.

Накладні витрати пов'язані з організацією, обслуговування виробництва та управління ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами й підприємством.

Вивчення поведінки витрат за їх складовими елементами показує, що їхня реакція на зміну обсягів виробництва неоднакова. Одні витрати змінюються майже адекватно щодо зміни збільшення чи зменшення обсягів виробництва, інші ж залишаються нульовими протягом досить значного діапазону кількості виробленої продукції. Тому, в залежності від поведінки витрат стосовно динаміки обсягу виробництва продукції, їх поділяють на змінні та постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва. Звідси, розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється при зміні обсягу виробництва.

Слід відмітити, «що поділ на змінні й постійні витрати є дещо умовним, оскільки в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів; величина постійних витрат - при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому правильніше їх називати умовно-змінними та умовно-постійними витратами» [18, с.32-35].

При класифікації витрат в першу чергу виходять з їхньої поведінки, тобто реагування на зміни в процесі діяльності певного центру відповідальності. Разом з тим дані витрати мають об'єктивний характер, тобто не залежать від рішень менеджерів, а інші – піддаються їхньому впливу. Виходячи з цього витрати поділяються на релевантні – залежні від рішень менеджерів і не релевантні, на які менеджери відповідного центру

відповідальності впливати не можуть.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати. Дійсні витрати – це витрати, які вимагають сплати коштів або витрачання інших активів. Можливі витрати – це вигода, яка втрачається коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Залежно від способу визначення собівартості продукції, витрати поділяють на маржинальні і середні. Маржинальні витрати - це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Середні витрати розраховуються як середньоарифметичне значення витрат, що відносять до виробництва продукції.

«Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати. Відповідно неконтрольовані – це витрати, що знаходяться за межами контролю керівника, які він не може регулювати» [16, с.69-71].

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним викладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, які включають практично всі економічні елементи.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, або доцільні для даного виробництва витрати. Відповідно, до непродуктивних відносяться витрати, що виникають з причин, які свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв). За відповідної організації технології виробництва та праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

«До поточних відносяться витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років» [20, с.376-377].

Найважливіше значення серед наведених критеріїв класифікації витрат на виробництво є поділ витрат за економічним змістом і статтями калькуляції.

Витрати операційної діяльності за економічним змістом поділяються на елементи. Під економічними елементами витрат розуміється сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами. До таких елементів відносяться: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація, інші операційні витрати.

На нашу думку, така класифікація відіграє надзвичайно важливу роль, оскільки за її допомогою складається кошторис витрат на виробництво, здійснюється планування необхідних факторів виробництва, визначаються запаси, необхідні для виробництва, розробляються калькуляції витрат, проводиться аналіз динаміки і структури витрат.

Витрати також групуються за статтями калькулювання. Склад статей визначає підприємство-виробник продукції з таким розрахунком, щоб можна було контролювати формування собівартості продукції й отримати максимальний обсяг корисної інформації для менеджерів. Для промислових підприємств класифікація витрат за статтями дозволяє взяти під контроль витрачання ресурсів, організувати збір даних про витрати за центрами і сферами відповідальності.

Подана класифікація витрат повно відбиває їх групування за відповідними ознаками, що дає змогу одержувати інформацію для різних цілей управління.

Різноманітність цілей, що ставляться перед менеджментом підприємства зумовлює використання в якості інструментів аналізу великої кількості інших

систем класифікації витрат. Вибір конкретної системи не означає відмову від інших – для прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідно аналізувати затрати на основі всіх критеріїв класифікації.

На основі проведеного нами дослідження, можна стверджувати, що незважаючи на різні класифікації, саме розмежування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку та залежність від обсягу виробництва. Погляд на витрати з різних точок зору дає можливість більш гнучко оперувати категорією собівартості продукції з метою визначення на ринку вдалої цінової пропозиції на товари і послуги фірми.

1.3. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Еліта»

Приватне акціонерне товариство "Еліта" має великий досвід роботи в галузі легкої промисловості, адже його було створено на базі Сосницької швейно-галантерейної фабрики, яка з 1970 року спеціалізується на пошитті корсетних виробів. Станом на 25.03.2022 місцезнаходженням реєстраційної справи є Сосницька районна державна адміністрація.

Таблиця 1.4.

Ідентифікаційні реквізити, місцезнаходження та засоби зв'язку ПрАТ «Еліта»

Повне найменування	ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "ЕЛІТА"
Скорочене найменування	ПРАТ "ЕЛІТА"
Найменування іноземною мовою	PRIVATE JOINT-STOCK COMPANY "ELITA"
Скорочене найменування іноземною мовою	PRJSC "ELITA"
Організаційно-правова форма	АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
Код за ЄДРПОУ	00310120
Територія (область)	Україна, Чернігівська область
Район	Корюківський
Поштовий індекс	16100
Населений пункт	смт. Сосниця
Вулиця, будинок	вул.Освіти, будинок 10
Веб сторінка:	elita.biz.ua
E-mail:	post@elitamoda.com

Джерело: складено автором

Станом на 25.03.2022 року компанія перебуває в реєстрі платників ПДВ - індивідуальний податковий номер: 003101225194.

Вданий момент часу ПрАТ «Еліта» є приватним акціонерним товариством із розміром статутного капіталу 568 600,00 грн., яку діє на основі статуту, забезпечує ведення бухгалтерського обліку та складає фінансову звітність, має власну печатку та поточний рахунок в банку.

Таблиця 1.5.

Основні види діяльності ПрАТ «Еліта»

Код за КВЕД	Вид діяльності
1	2
14.14	Основний Виробництво спіднього одягу
46.42	Інші Оптова торгівля одягом і взуттям
47.71	Роздрібна торгівля одягом у спеціалізованих магазинах
49.41	Вантажний автомобільний транспорт
68.20	Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна

Джерело: складено автором

Протягом 2020 року організаційна структура не змінювалась. Станом на 31.12.2020 року емітент має наступну організаційну структуру: - Директор - одноособовий виконавчий орган, - Виробництво, - Бухгалтерія, - Відділ матеріально-технічного забезпечення, - Відділ маркетингу та збуту, допоміжні підрозділи.

Середньооблікова чисельність штатних працівників особового складу (чол.) - 173. Середньооблікова чисельність позаштатних працівників та сумісників (чол.) - 1. Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) (чол.) - 4. Фонд оплати праці - всього (тис. грн.) - 9 799,3. В порівнянні з 2019 роком фонд оплати праці зменшився на 23,4%. Політика щодо підвищення кваліфікації кадрів у 2020 році емітентом проводилась.

Спостерігається посилення господарського потенціалу, на що вказує збільшення суми активів на 5,02%. Тобто у підприємства збільшується обсяг наявного у розпорядженні майна.

Таблиця 1.6.

**Горизонтальний аналіз активів ПрАТ «Еліта»
у 2019-2020 рр., тис. грн.**

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	52155	54244	2089	4,01
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	60515	61634	1119	1,85
Запаси	33846	39228	5382	15,9
ОБОРОТНІ АКТИВИ	41532	45533	4001	9,63
АКТИВИ	102047	107167	5120	5,02

Джерело: розраховано автором

Той факт, що активи зростають в умовах скорочення доходу від продажу товарів і послуг, вказує на необхідність пошуку резервів оптимізації поточної структури активів. Збільшення суми балансу зумовлене зростанням як оборотних (+9,63%), так і необоротних активів (+1,85%).

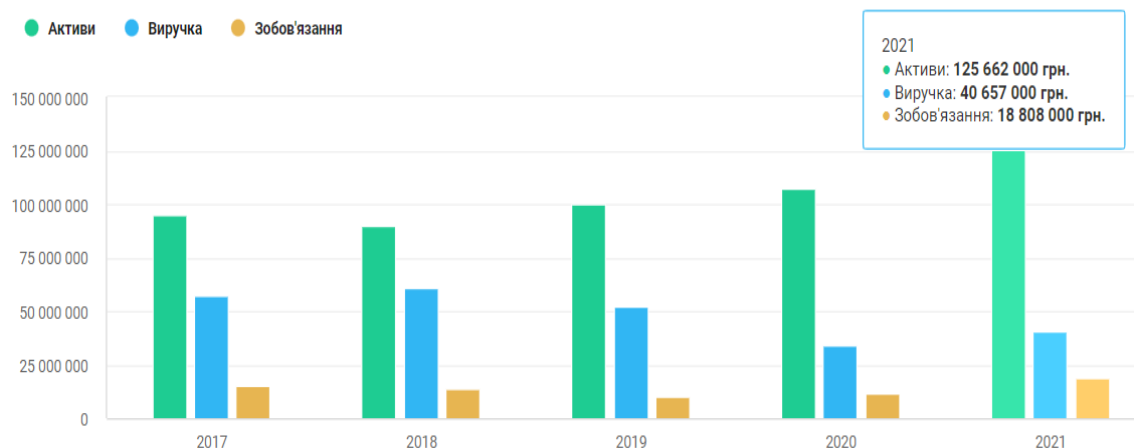


Рис.1.2. Динаміка зміни величини активів, виручки та зобов'язань ПрАТ «Еліта» у 2017-2021 рр., грн.

Провівши аналіз пасивів можна відзначити, що збільшується сума наявних джерел фінансування для залучення активів, що зумовлено зростанням власного капіталу (+5,11%), короткострокових (+1,1%) і довгострокових зобов'язань (+13,84%).

Таблиця 1.7.

**Горизонтальний пасивів активів ПрАТ «Еліта»
у 2019-2020 рр., тис. грн.**

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	84572	88520	3948	4,67
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	91167	95821	4654	5,11
ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	2716	3092	376	13,84
КОРОТКОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	8164	8254	90	1,1
БАЛАНС	102047	107167	5120	5,02

Джерело: розраховано автором

Факт зростання суми власного капіталу вказує на підвищення рівня благополуччя власників.

Зростання загальної суми зобов'язань забезпечує більш повне розкриття наявного потенціалу компанії, хоча призводить до підвищення залежності від зовнішніх постачальників фінансових ресурсів.

На протязі аналізованого періоду підприємство незмінно є лідером внутрішнього ринку (таблиця 1.8.). Для більш змістовного уявлення місця компанії на ринку України скористаємося аналітичними можливостями платформи YouControl та відобразимо у таблиці інформацію щодо індикаторів ринкового скорингу ПрАТ «Еліта» за 2017 – 2021 роки.

Для визначення узагальнюючого показника в розрахунок береться місце підприємства у секторі, ринку та субринку, паралельно визначаючи відповідну частку даних сегментів в динаміці.

Таблиця 1.8.

**Показники ринкового скорингу
ПрАТ «Еліта» за 2017 – 2021 роки**

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс MarketScore	A/3.8	A/3.7	A/3.3	B/3.0	A/3.2
Частка у секторі	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Частка ринку	0,58%	0,50%	0,40%	0,29%	0,61%
Частка на субринку	5,12%	4,98%	4,13%	2,81%	3,81%

Продовження таблиці 1.8.

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Місце компанії в секторі	2601	2852	3246	4335	2889
Місце компанії на ринку	34	40	48	77	41
Місце компанії на субринку	6	5	6	10	7
Абсолютний приріст виручки за рік, млн грн	9,3	4,5	-9,0	-18,6	6,3
Відносний приріст виручки за рік, %	19,4%	7,8%	-14,5%	-35,2%	18,5%
Абсолютний середньорічний приріст виручки за 3 роки, млн грн	9,6	9,1	1,6	-7,7	-7,1
Сукупний середньорічний темп зростання виручки за 3 роки, %	26,3%	21,5%	3,2%	-15,8%	-13,1%

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Дані таблиці дають змогу стверджувати, що протягом аналізованого періоду, величина індексу MarketScore зазнає поступового зменшення з рівня А/3.8 у 2017 році до позначки А/3.2 у 2021 році. Саме через це ПрАТ «Еліта» у період з 2017 по 2021 рр. не вдалося покращити своє становище в секторі. Дана ситуація стала головним чинником того, що підприємство впало з 2601-го місця в секторі у 2017 році на 2889-те місце у 2021 році. Аналогічна ситуація відбувається на рівні ринку та субринку, де ми бачимо поступово зниження позицій ПрАТ «Еліта» починаючи з 2018 року. На протязі усього досліджуваного періоду ми можемо спостерігати зменшення значень абсолютного середньорічного приросту виручки за 3 роки з 9,6 млн.грн у 2017 році до від'ємних 7,1млн.грн у 2021 році. Це с свою чергу призвело до зменшення величини сукупного середньорічного темпу зростання виручки за три роки до -13,1% у 2021 році.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ПрАТ «ЕЛІТА»

2.1. Відображення витрат підприємства у системі бухгалтерського обліку

У загальному своєму економічному та побутовому розумінні витрати – це зменшення ресурсів. Однак, у бухгалтерському обліку є декілька нюансів:

визнання витрат ніяк не пов'язано з витратою грошей;

витратами стає тільки таке зменшення ресурсів, яке призводить до зменшення капіталу у балансі підприємства. Капітал при цьому може зменшитися не тільки від зменшення ресурсів (активів), але й зростання боргу (зобов'язань). І це теж будуть витрати;

якщо витрати можна пов'язати з конкретним доходом, то вони визнаються тільки в момент нарахування такого доходу. Якщо ж ні, то уже в тому періоді, в якому вони фактично відбулися.

Пояснимо на простому прикладі: підприємство нарахувало та виплатило зарплату директору. У такому разі відбулося зменшення ресурсів підприємства (грошей) і одночасне зменшення капіталу:

капітал (↓) = активи (↓) – зобов'язання (не змінилися).

Однак, навіть якщо зарплата не виплачена, то є витрати:

капітал (↓) = активи (не змінилися) – зобов'язання (зросли ↑).

В останньому випадку гроші не витрачалися, але бухгалтерські витрати уже виникли. (бухгалтерське проведення тут буде Дт 92 Кт 661).

Витрати на зарплату директора не пов'язані з конкретним доходом, а тому були визнані одразу, у тому місяці якому він відпрацював. Однак, так з витратами буває не завжди й усе складніше у наступній ситуації:

придбали товар у вересні;

продали товар у жовтні.

У даному випадку у вересні відбулося тільки заміщення одного ресурсу (гроші) на інший ресурс (товар) і витрати не визнаються. Вони будуть визнані

у жовтні, коли буде отриманий дохід, з яким вони напряму пов'язані – дохід від реалізації товарів. У бухгалтерських проведеннях це буде виглядати як показано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Кореспонденція рахунків у випадку коли господарську операцію провели, а контрагент ще не надав документів.

Бухгалтерські проведення:	
Вересень (витрат немає)	Жовтень (визнання витрат)
Дт 281 Кт 631 10000 грн – отримано товар Дт 631 Кт 311 10000 грн – оплачено товар	Дт 361 Кт 702 – визнано дохід від реалізації Дт 902 Кт 281 – визнано собівартість реалізованого товару (витрати)

Джерело: складено автором

Прикладами витрат, які не пов'язані з конкретним доходом, можуть бути:

- нарахування заробітної плати адмінперсоналу;
- витрати на маркетингове дослідження;
- збитки внаслідок падіння курсу валюти;
- витрати на комунальні послуги;
- нарахування відсотків по банківському кредиту (це збільшує зобов'язання) тощо.

Факт оплати ніяк не позначається на визнанні витрат. Наприклад, витрати на опалення визнаються у місяці, коли вони були фактично понесені (січні), а не місяці сплати (лютому) і так далі.

Витратами вважаються усі операції за дебетом рахунків 92-98. Для деталізації та аналітики можна використовувати ще й паралельно 8-й клас рахунків, але підприємства, як правило, уникають його використання, так як це збільшує кількість бухгалтерських проведення.

Щодо рахунку 91, то незважаючи на свою назву (загальновиробничі витрати), то він є проміжним елементом обліку виробничої собівартості, яка визнається витратами тільки в момент реалізації продукції.

Чи є витратами облік собівартості по рахунку 23 “Виробництво”

З економічної точки зору, – так, це витрати. Складова виробничої собівартості. Однак, у бухгалтерському обліку, – ні. Так як витрати визнаються тільки в момент реалізації готової продукції й отримання доходу, то продукція буде спочатку оприбуткована на склад (проведення Дт 26 Кт 23), а потім тільки списана (Дт 901 Кт 26). І тільки по останньому запису виникають бухгалтерські витрати.

Отже, списання сировини на виробництво продукції (проведення Дт 23 Кт 201) не вважається витратами, так як:

один актив – сировина – замінюється на інший актив – незавершене виробництво, загальна сума ресурсів і капіталу не змінюються;

дохід від реалізації продукції ще не отримано.

Не вважаються також витратами, наприклад, такі операції:

придбання за гроші сировини або товарів: один актив (гроші) замінилися на інший актив (сировину або товари), загальна сума ресурсів і капіталу не змінюється;

оплата боргу. Наприклад, були гроші 1000 грн і був борг 1000 грн, після оплати немає грошей і немає боргу. Одночасне зменшення і активів (ресурсів) і зобов'язань (боргу) на одну й ту ж суму не змінює капітал підприємства;

попередня оплата товарів: це знову заміщення ресурсів, так як зменшуються гроші, але у підприємство з'являється актив – дебіторська заборгованість постачальника щодо поставки товару.

При обранні рахунків обліку та складанні фінансової звітності (Звіту про фінансові результати) виділяють зокрема адміністративні витрати, витрат на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати. Знайти відповідь, що включати, а що ні до цих груп витрат можна у П(С)БО 16 “Витрати”. Це основний нормативний документ, який визначає правила обліку витрат й що входить до того, чи іншого їх виду.

Осторонь у бухгалтерському обліку стоять витрати майбутніх періодів – це витрачені ресурси, які будуть визнані витратами у майбутньому. Однак, незважаючи на свою назву, це не бухгалтерські витрати. Їх слід розглядати

більше як різновид дебіторської заборгованості. Про це непрямым чином свідчить рахунок обліку – 39 (це не 9-й клас) та відсутність даних витрат у переліку в П(С)БО 16.

Визнані підприємством витрати в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Витрати, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості, є **витратами періоду**. Одна зі складових таких витрат — постійні нерозподілені ЗВВ. Крім того, до витрат періоду відносять усі перелічені види витрат за винятком собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначено, що до адміністративних витрат відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); - витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; - витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають:

- по амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку;
- витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»;
- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання адміністративних витрат оформлюється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення обліку адміністративних витрат здійснюють при журнальній формі обліку у журналі №5, а при спрощеній формі обліку – у розділі II Відомості 5-М.

Таблиця 2.2.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків по відображенню обліку
адміністративних витрат**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено до складу адміністративних витрат амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
2	Списано запаси, що відносяться до адміністративних витрат	92	20, 22, 281
3	Виконано роботи, послуги власним виробництвом для адміністративно-управлінських цілей	92	23
4	Списано вартість використаних на адміністративні цілі грошових документів	92	331
5	Списано витрати на службові відрядження адміністративного персоналу	92	372
6	Відображено адміністративні витрати, що раніше обліковувалися як витрати майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань, авансові орендні платежі)	92	39
7	Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов'язані з адміністративними витратами	92	47
8	Відображено інші адміністративні витрати, виконані сторонніми організаціями (наприклад, оплата послуг телефонного та поштового зв'язку, юридичних і аудиторських послуг)	92	63, 685
9	Нараховано податки, збори, обов'язкові платежі (крім тих, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	92	64
10	Нараховано заробітну плату працівників апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	92	661
11	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу	92	651

Джерело: складено автором

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; - витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерськими документами, що є підставою для визначення витрат на збут, виступають такі ж документи, що зазначені до рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Щомісячне списання витрат на збут оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал № 5 при журнальній формі обліку, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

Таблиця 2.3.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків по відображенню обліку
витрат на збут**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Включено до складу витрат на збут амортизацію необоротних активів	93	13
2	Списано запаси, що відносяться до збутових витрат (наприклад, для пакування продукції, проведення ремонту основних засобів збутового призначення)	93	20, 22, 281
3	Виконано роботи, послуги власним виробництвом для збутових цілей	93	23
4	Списано вартість використаних на адміністративні цілі грошових документів	93	331
5	Відображено витрати на службові відрядження персоналу відділу збуту	93	372
6	Відображено збутові витрати, що раніше обліковувалися як витрати майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань, авансові орендні платежі)	93	39
7	Нараховано забезпечення майбутніх виплат, пов'язані з витратами на збут	93	47
8	Списано інші витрати на збут, виконані сторонніми організаціями (наприклад, витрати на транспортування готової продукції, оплата послуг оренди)	93	63, 685
9	Нараховано заробітну плату працівників відділу збуту	93	661
10	Нараховано ЄСВ на заробітну плату персоналу відділу збуту	93	651

Джерело: складено автором

До інших операційних витрат включаються: - витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; - сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства); - втрати від знецінення запасів;

- нестачі й втрати від псування цінностей; - визнані штрафи, пеня, неустойка;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; - інші витрати операційної діяльності.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 320 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

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

- 941 «Витрати на дослідження і розробки»; 9

- 42 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

- 946 «Втрати від знецінення запасів»;

- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;

- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за

справедливою вартістю» узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство у відповідності із П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми

нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

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

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством.

Первинними документами, що використовуються для відображення інших операційних витрат виступають:

- по основних засобах – «Розрахунок амортизації основних засобів», «Інвентаризаційний опис основних засобів»;
- по виробничих запасах – «Лімітно-забірна картка», «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей»;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку, «Акт інвентаризації наявності грошових засобів»;

- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання інших витрат операційної діяльності на результати від операційної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії.

Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнальній формі обліку використовується журнал № 5, а при спрощеній формі обліку – розділ II Відомості 5-М.

Таблиця 2.4.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків по відображенню обліку
інших операційних витрат**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено втрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	23
2	Понесено витрати на дослідження та розробки	941	20, 22, 661, 651, 63, 685
3	Відображено витрати на купівлю-продаж іноземної валюти	942	333, 334
4	Списано собівартість реалізованих виробничих запасів, що складається з їх облікової вартості, і витрат, пов'язаних з їх реалізацією	943	20, 22, 286
5	Відображено суму безнадійної дебіторської заборгованості та відрахувань до резерву сумнівних боргів	944	38, 36, 37
6	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	30, 31, 36, 37, 63
7	Віднесено втрати від знецінення запасів до складу витрат	946	20, 22, 26, 28

Продовження таблиці 2.4.

8	Списано нестачі та втрати від псування цінностей	947	20, 22, 26, 28
9	Визнано штрафи, пені, неустойки	948	685
10	Відображено витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення тощо	949	13, 20, 22, 661, 651, 63, 685

Джерело: складено автором

Фінансовими витратами визнають:

— витрати на проценти (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо);

— інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до вимог П(С)БО 31).

Такі витрати обліковують на **субрахунках 951 «Відсотки за кредит»** і **952 «Інші фінансові витрати»**.

Втрати від участі в капіталі (Дт 96) є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі. Приклад їх розрахунку наведено у додатку 2 до П(С)БО 16.

Інші витрати — це витрати, які виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Склад інших витрат установлений п. 29 П(С)БО 16. Обліковують їх на відповідних субрахунках рахунка 97 «Інші витрати»

Таблиця 2.5.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по відображенню обліку інших витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відображено витрати від зміни вартості фінансових інструментів	970	14, 352

Продовження таблиці 2.5.

2	Списано собівартість реалізованих фін інвестицій (балансова вартість та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією)	971	14, 352
3	Відображено втрати від зменшення корисності необоротних активів	972	131, 133
4	Відображено втрати від неопераційних курсових різниць	974	362, 632
5	Віднесено на витрати суми уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій	975	10, 12
6	Відображено витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо) і залишкову вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів тощо	976	10, 11, 12, 661, 651
7	Понесено витрати, пов'язані з безоплатним наданням необоротних активів	977	10, 11, 12

Джерело: складено автором

Облік витрат з податку на прибуток ведуть на рахунку 98 «Податок на прибуток». Така сума витрат складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) і відстрочених податкових активів (ВПА). Визначають витрати з податку на прибуток відповідно до вимог П(С)БО 17.

Порядок нарахування поточного податку на прибуток та відстрочених податків проілюструємо числовими прикладами в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по порядку нарахування поточного податку на прибуток та відстрочених податків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Зменшення ВПА протягом року (сальдо за Дт 17: на 01.01.2019 р. — 14000 грн., на 31.12.2019 р. — 7000 грн.)				
1	Зменшено сальдо ВПА (7000 грн. - 14000 грн.)	98	17	7000

Продовження таблиці 2.6.

	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації з податку на прибуток за 2019 рік	98	641/приб.	15000
Збільшення ВПА протягом року (сальдо за Дт 17: на 01.01.2019 р. — 7000 грн., на 31.12.2019 р. — 14000 грн.)				
2	Донараховано ВПА (14000 грн. - 7000 грн.) у межах поточного податку на прибуток	17	641/приб.	7000
	Донараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2019 рік (15000 грн. - 7000 грн.)	98	641/приб.	8000
Зменшення ВПЗ протягом року (сальдо за Кт 54: на 01.01.2019 р. — 14000 грн., на 31.12.2019 р. — 7000 грн.)				
3	Зменшено сальдо ВПЗ (7000 грн. - 14000 грн.) у межах поточного податку на прибуток	54	641/приб.	7000
	Донараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2019 рік (15000 грн. - 7000 грн.)	98	641/приб.	8000
Збільшення ВПЗ протягом року (сальдо за Кт 54: на 01.01.2019 р. — 7000 грн., на 31.12.2019 р. — 14000 грн.)				
4	Донараховано ВПЗ (14000 грн. - 7000 грн.)	98	54	7000
	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2019 рік	98	641/приб.	15000
ВПА змінюється на ВПЗ (на 01.01.2019 р. сальдо за Дт 17 — 7000 грн., на 31.12.2019 р. сальдо за Кт 54 — 7000 грн.)				
5	Списано ВПА	98	17	7000
	Нараховано ВПЗ	98	54	7000
	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2019 рік	98	641/приб.	15000
ВПЗ змінюється на ВПА (на 01.01.2019 р. сальдо за Кт 54 — 7000 грн., на 31.12.2019 р. сальдо за Дт 17 — 7000 грн.)				
6	Списано ВПЗ (у межах поточного податку на прибуток)	54	641/приб.	7000

Продовження таблиці 2.6.

	Нараховано ВПА (у межах поточного податку на прибуток)	17	641/приб.	7000
	Донараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2019 рік (15000 грн. - 7000 грн. - 7000 грн.)	98	641/приб.	1000
Дохід з податку на прибуток (на 01.01.2019 р. сальдо за Кт 54 — 17000 грн., на 31.12.2019 р. сальдо за Дт 17 — 3000 грн.)				
7	Нараховано податок на прибуток, відображений у декларації за 2019 рік, за рахунок зменшення ВПЗ	54	641/приб.	15000
	Списано залишок ВПЗ	54	98	2000
	Нараховано ВПА	17	98	3000

Джерело: складено автором

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, що обліковуються за методом участі в капіталі.

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Інвестиції».

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має такі субрахунки:

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»;

962»Втрати від спільної діяльності»;

963»Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом — списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.

На субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.

На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

2.2. Фінансовий аналіз ефективності діяльності ПрАТ «Еліта» як результат ефективного управління витратами

В першу чергу необхідно здійснити аналіз рівня ліквідності та платоспроможності ПрАТ «Еліта» за 2017 – 2021 роки. При здійсненні розрахунків необхідно скористатися методикою розробленою нашими стейкхолдерами, а саме аналітичною платформою корпорації You Control, що в свою чергу дасть нам змогу обчислити величину індикатора Fin Score.

Таблиця 2.7.

Динаміка рівня ліквідності ПрАТ «Еліта» за 2017-2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	A/3,7	A/3,5	A/3,7	B/2,8	B/2,9
Ліквідність					
Поточна ліквідність	292,1%	380,5%	508,7%	551,6%	345,0%
Абсолютна ліквідність	32,3%	48,8%	8,6%	0,0%	2,8%
Коефіцієнт «кислотний тест»	54,6%	59,4%	94,2%	76,4%	45,6%
Коефіцієнт швидкої ліквідності	54,5%	59,1%	94,0%	76,2%	34,3%
Відношення грошових коштів до активів	4,3%	5,4%	0,7%	0,0%	0,3%
Проміжний коефіцієнт покриття	54,5%	59,0%	94,0%	76,2%	34,3%

Джерело: складено автором за даними you control

З проведеного аналізу, ми не можемо побачити що ПрАТ «Еліта» погіршило своє становище в плані ліквідності за досліджуваний період. На підтвердження даної гіпотези ми можемо навести той факт, що один з основні показників, а саме коефіцієнт абсолютної ліквідності, за весь аналізований

період не перевищував референтного значення (таб.2.7.).

Так, якщо у 2017 році рівень поточної ліквідності перебував на позначці 292,1% при нормі референтного значення більше 100%, то вже у 2021 році даний коефіцієнт збільшився і перебував на позначці 345,0%. В той же час, величина абсолютної ліквідності зменшилася з 32,3% у 2017 році до 2,8% у 2021 році і це звичайно є негативним явищем, особливо якщо зауважувати на те, що референтне значення при цьому перебуває на рівні більше 20%. При цьому, провівши загальногалузевий аналіз, ми прийшли до висновку, що ПрАТ «Еліта» мало значно більші значення величини індикатора поточної ліквідності у порівнянні з середніми значеннями по галузі (рис.2.1.).

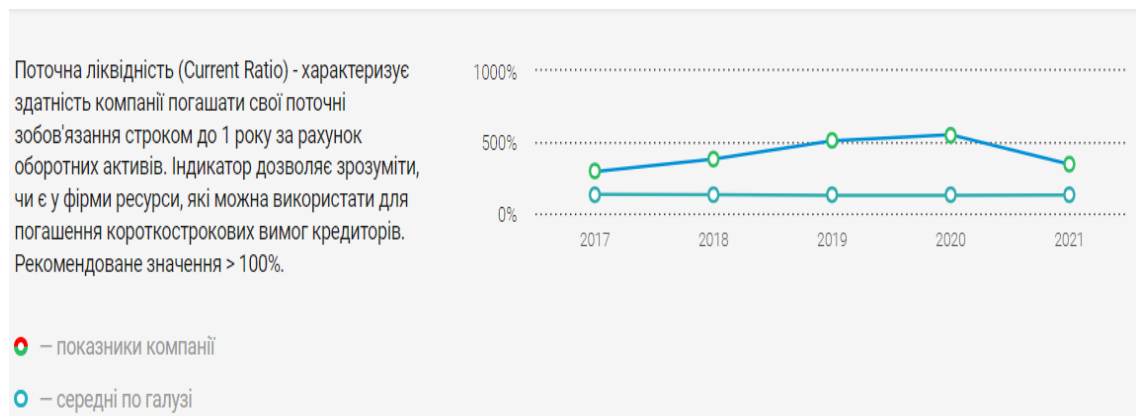


Рис.2.1. Динаміка зміни поточної ліквідності ПрАТ «Еліта» та середньогалузевої величини за 2017-2021 роки

З проведеного аналізу (рис.2.1.), ми можемо бачити, що на початку досліджуваного періоду середньогалузева величина постійної ліквідності та цей же індикатор у ПрАТ «Еліта» перебували майже на однаковому рівні, відповідно 133,4% по галузі та 292,1% в ПрАТ «Еліта» у 2017 році та відповідно 128,3% по галузі та 345,0% в ПрАТ «Еліта» у 2021 році.

Протягом усього досліджуваного періоду ми не можемо діагностувати проблеми в компанії при погашенні її поточних зобов'язань строком до 1 року за рахунок оборотних активів, оскільки починаючи з 2017 року значення коефіцієнта абсолютної ліквідності постійно зростає з 292,1% у 2017 році до 345,0% у 2021 році, що значно перевищує референтне значення.

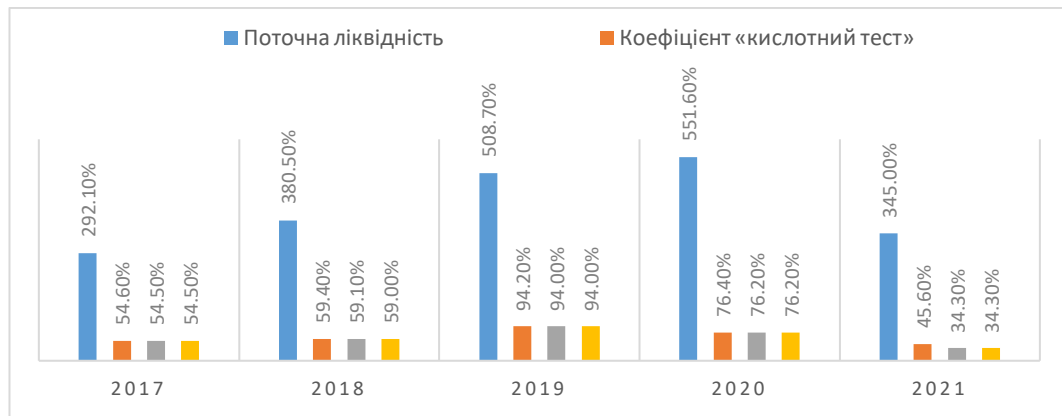


Рис.2.2. Динаміка зміни основних показників ліквідності ПрАТ «Еліта» за 2017-2021 рр.

Аналіз даних таблиці 2.7. та рис.2.2 показує, що всі значимі коефіцієнти, що описують ліквідність компанії мали негативний вектор протягом усього досліджуваного періоду. Так, співвідношення між оборотними активами (без величини запасів) та поточними зобов'язаннями компанії зменшилися з 54,6% у 2017 році до 46,6% у 2021 році, при цьому у 2019 році величина «кислотного тесту» в ПрАТ «Еліта» сягнула найвищого значення у 94,2% перевищивши при цьому середньогалузеве значення індикатору на рівні 69,6%.

Подібна ситуація спостерігається з іншими двома показниками які характеризують стан ліквідності у ПрАТ «Еліта», а саме коефіцієнтом швидкої ліквідності та проміжним коефіцієнтом покриття, які відповідно знизилися з 54,5% у 2017 році до 34,3% у 2021 році.

Таблиця 2.8.

Динаміка рівня платоспроможності ПрАТ «Еліта» за 2017-2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	A/3,7	A/3,5	A/3,7	B/2,8	B/2,9
Платоспроможність					
Коефіцієнт автономії	83,0%	86,20%	89,3%	89,4%	85,0%
Відношення чистого боргу до EBITDA	0,9	0,7	1,4	2,3	1,4
Коефіцієнт покриття необоротних активів власним капіталом	136,7%	150,0%	150,6%	155,5%	144,6%

Джерело: складено автором за даними you control

Наступним етапам аналізу фінансових коефіцієнтів на наш погляд є детальний аналіз індикаторів які дають змогу описати стан

платоспроможності аналізованого суб'єкта господарювання (таблиця 2.8).

Здійснивши аналіз рівня платоспроможності ПрАТ «Еліта» ми можемо спостерігати окремі позитивні зрушення в частині збільшення частки власного капіталу компанії у величині коштів, інвестованих у її діяльність, а саме з 83,0% у 2017 році до величини на рівні 85,07% у 2021 році. Ця тенденція дає нам змогу стверджувати, що підприємство стає більш фінансово незалежним від кредиторів, оскільки у даний момент цей індикатор перевищує нормативний рівень, який має значення $\geq 50\%$ для підприємств сектору нефінансових корпорацій, куди відноситься базове підприємство. При цьому, дане становище не є типовим для усієї галузі, де середньогалузевий показник за досліджуваний період жодного разу не перевищив нормативне значення і навіть демонстрував тенденцію до зниження з 39,7% у 2017 році до 39,6% у 2021 році.

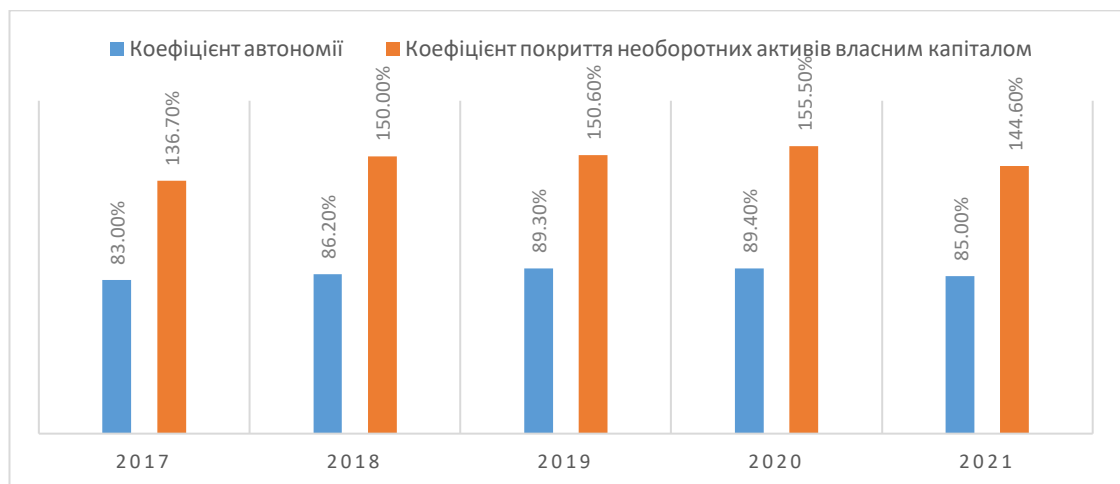


Рис.2.3. Динаміка зміни основних показників платоспроможності ПрАТ «Еліта» за 2017-2021 роки

Позитивну динаміку ми також спостерігаємо при аналізі коефіцієнта платоспроможності, який демонструє у скільки разів чистий борг перевищує величину прибутку до вирахування витрат за відсотками, сплати податків та амортизаційних відрахувань. Іншими словами, характеризує розмір наявного боргового навантаження та його відповідності наявним доходам отриманим в процесі здійснення господарської діяльності. А саме, відношення чистого боргу до EBITDA зросло з 0,9 у 2017 році до 1,4 у 2021 році що з одного боку

не перебуває в межах референтного рівня (від 3 до 5), і в той же час не перевищує середній показник по галузі, який на кінець досліджуваного періоду перебував на позначці 3.

Крім того, до позитивних моментів, що характеризують платоспроможність, слід віднести збільшення індикатора що характеризує покриття необоротних активів власним капіталом з величини у 136,7% у 2017 році до значення на рівні 144,6% у 2021 році.

Ще одним кроком, який дозволяє системно аналізувати здатність компанії своєчасно та у повному обсязі розраховуватися за своїми довгостроковими зобов'язаннями є дослідження показників прибутковості, оскільки навряд чи компанія зможе бути платоспроможною без досягнення позитивних результатів у цій частині. Результати обчислень індикаторів у вигляді динамічного ряду надані в таблиці 2.9. та на рисунку 2.4.

Таблиця 2.9.

Динаміка рівня прибутковості ПрАТ «Еліта» за 2017-2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	A/3,7	A/3,5	A/3,7	B/2,8	B/2,9
Прибутковість					
ROA - Рентабельність активів	10,6%	9,9%	5,5%	3,7%	7,2%
Рентабельність власного капіталу	-	12,4%	6,6%	4,3%	9,4%
RCA - Рентабельність оборотних активів	21,7%	23,2%	13,6%	8,7%	17,4%
NPM - Чиста маржа	17,7%	15,9%	10,6%	11,5%	22,2%
ROTA - Рентабельність загальних активів	13,1%	12,1%	6,8%	4,6%	8,9%
Валова рентабельність собівартості	40,2%	30,6%	26,3%	38,6%	79,5%
Рентабельність операційних витрат	339,2%	270,1%	175,6%	141,8%	199,7%
Чиста рентабельність витрат	27,4%	23,3%	12,9%	12,0%	30,7%

Джерело: складено автором за даними you control

Аналіз даних таблиці 2.9. та рис. 2.4. доречно проводити у двох напрямках: перший – динаміка зміни показників рентабельності використання активів, та другий - в контексті відношення прибутку до собівартості.

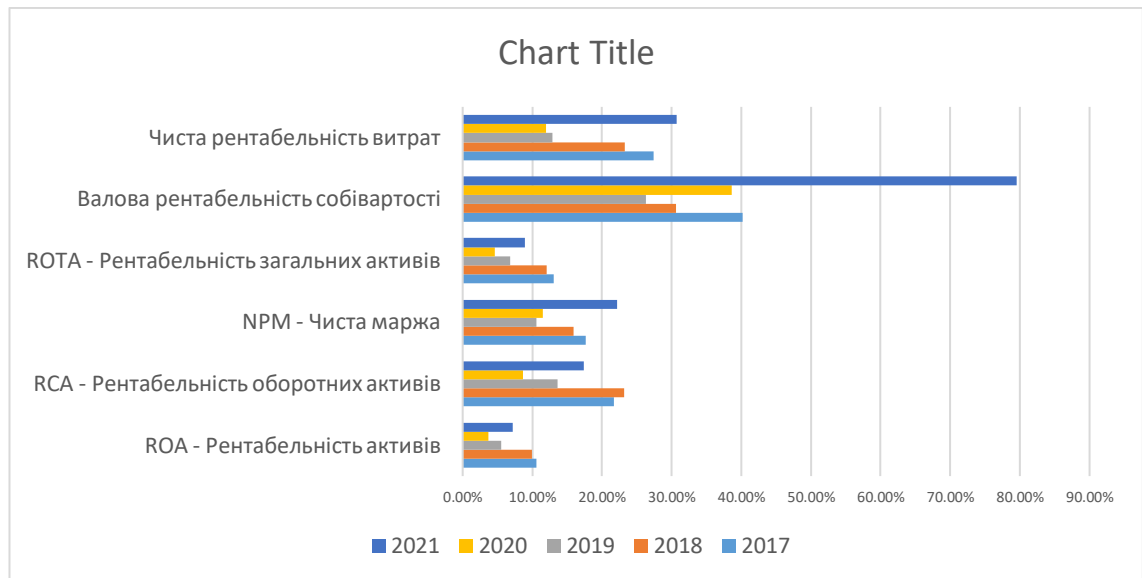


Рис.2.4. Динаміка зміни основних показників рентабельності ПрАТ «Еліта» за 2017-2021 роки

Дані таблиці 2.9. дають змогу стверджувати, що ПрАТ «Еліта» протягом досліджуваного періоду не дуже покращила свої позиції з точки зору прибутковості. Так, якщо у 2017 році на кожні 1000 грн активів компанії приносили підприємству 106 грн. прибутку, то вже в 2021 році компанії вдалося змінити цю негативну тенденцію і величина прибутку сягала 72 грн на кожні 1000 грн активів. Поряд з цим, досліджуючи цей же показник на рівні галузі, ми також не спостерігаємо позитивні зміни. Так, якщо рентабельність активів в середньому по галузі у 2017 році становила 2,0% і забезпечувала 20 грн. прибутку на кожну 1000 грн. активів то через чотири роки, у 2021 році даний показник зріс лише до 2,1% і забезпечував вже лише 21 грн. прибутку на кожну 1000 грн. активів.

Правильно побудована економічна політика компанії дозволила їй поліпшити відношення чистого прибутку до загальної виручки компанії. Так у 2017 році чиста маржа перебувала на позначці 17,7%, але вже у 2021 році величина NPM досягла значення 22,1%, при тому що середнє значення цього показника по галузі у 2021 році перебувало на рівні 1,7%.

2.3. Комплексний аналіз витрат від операційної діяльності підприємства

Дослідження структури та динаміки витрат від операційної діяльності підприємства, а також їх постійний моніторинг необхідні для оцінки ефективності функціонування ПрАТ «Еліта». На основі отриманої інформації можна планувати діяльність підприємства та оптимізувати його фінансові результати. Оскільки ПрАТ «Еліта» складає традиційну фінансову звітність розглянемо особливості формування витрат від операційної діяльності ПрАТ «Еліта» (табл. 2.10).

Таблиця 2.10.

Аналіз витрат і відрахувань ПрАТ «Еліта» за період 2019-2021 рр.

Показник	2019		2020		2021		Відхилення	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Собівартість реалізованої продукції	41 882	84,5	24 763	76,0	22 650	66,9	-19 232	-45,9
Адміністративні витрати	3 811	7,7	2 736	8,4	4 374	12,9	563	14,8
Витрати на збут	1 534	3,1	1 650	5,1	4 239	12,5	2 705	176,3
Інші операційні витрати	937	1,9	2 348	7,2	402	1,2	-535	-57,1
Фінансові витрати	40	0,1	153	0,5	202	0,6	162	405,0
Інші витрати від оперативної діяльності	116	0,2	32	0,1	28	0,1	-88	-75,9
Податок на прибуток	1 272	2,6	884	2,7	1 978	5,8	706	55,5
Усього витрат і відрахувань	49 592	100	32 566	100	33 873	100	-15 719	-31,7

Джерело: розраховано автором за даними you control

У фінансовій звітності ПрАТ «Еліта» загальна сума витрат від операційної діяльності підприємства зменшилася 68,3% – з 49592 тис. грн. у 2019 році до 32566 тис. грн. у 2021 році. Найбільшу питому вагу в структурі витрат від операційної діяльності займає собівартість реалізованої продукції. Частка собівартості реалізованої продукції за досліджуваний період зменшилася на 17,6% і склала 22,65 млн. грн.. Обсяг інших витрат від операційної діяльності зменшився на 0,7%, а величина адміністративних витрат збільшилася на 5,2% . Незначною є частка інших витрат від оперативної діяльності ПрАТ «Еліта» та податку на прибуток.

Загалом структура витрат від операційної діяльності ПрАТ «Еліта» відповідає сфері його фінансово-господарської діяльності. Найбільшу частку займають витрати від операційної діяльності спрямовані на забезпечення процесу виробництва. В таблиці 2.11. наведено формування собівартості продукції ПрАТ «Еліта».

Таблиця 2.11.

Аналіз собівартості продукції ПрАТ «Еліта» за період 2019-2021 рр.

Елементи собівартості	2019		2020		2021		Відхилення	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Сировина	23203	55,4	12902	52,1	11280	49,8	-11923	-51,4
Запаси	6869	16,4	6067	24,5	6501	28,7	-368	-5,4
Обладнання	4272	10,2	1684	6,8	815	3,6	-3457	-80,9
Заробітна плата	4649	11,1	3021	12,2	3239	14,3	-1410	-30,3
Інші витрати	2890	6,9	1090	4,4	815	3,6	-2074	-71,8
Усього	41882	100	24763	100	22650	100	-19232	-45,9

Джерело: розраховано автором за даними you control

Найбільшу питому вагу в структурі собівартості займає сировина. Її частка становить більше половини собівартості. Важливою статтею витрат від операційної діяльності є також витрати на запаси, питома вага яких складала у 2019 році 16,4%. Витрати на обладнання склали близько 10,2% у 2019 році, а у 2021 році їх частка знизилася до 3,6%. Тенденції до збільшення мали і витрати на заробітну плату виробничому персоналу та загальновиробничі витрати. Це свідчить про розширення обсягів реалізації продукції ПрАТ «Еліта» та масштабів його діяльності. Важливим елементом аналізу витрат від операційної діяльності ПрАТ «Еліта» є дослідження структури витрат, яка наведена в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12.

Аналіз операційних витрат за елементами ПрАТ «Еліта» за період 2019-2021 рр.

Елементи операційних витрат	2019		2020		2021		Відхилення	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Матеріальні витрати	22 565	53,3	15 078	50,8	20 782	50,1	-1 783	-7,9

Продовження таблиці 2.12

Витрати на оплату праці	13 022	30,8	9 386	31,6	11 342	27,3	-1 680	-12,9
Відрахування на соціальні заходи	2 920	6,9	2 380	8,0	2 836	6,8	-84	-2,9
Амортизація	1 119	2,6	1 170	3,9	3 272	7,9	2 153	192,4
Інші операційні витрати	2 693	6,4	1 689	5,7	3 287	7,9	594	22,1
Усього	42 319	100	29 703	100	41 519	100	-800	-1,9

Джерело: розраховано автором за даними you control

Проведений аналіз собівартості реалізованої продукції встановлює, що найбільша частка в структурі операційних витрат належить матеріальним витратам.

Витрати на оплату праці також є вагомим елементом операційних витрат. Їх частка трохи знизилася протягом 2019-2021 років. Інші витрати від операційної діяльності зросли на 1,5%. Таким чином, найбільшою статтею витрат від операційної діяльності підприємства є витрати на сировину і матеріали. Від коливання ціни на їх придбання залежить інтенсифікація виробництва та визначаються фінансові результати діяльності ПрАТ «Еліта». В процесі своєї господарської діяльності витрати від операційної діяльності підприємства неможливо покрити за рахунок отриманої виручки від реалізації. Це у свою чергу призводить до зростання непокритих операційних збитків. Щоб визначити, який обсяг реалізації повинен бути у ПрАТ «Еліта» для покриття своїх витрат, необхідно провести операційний аналіз. В основі цього аналізу лежить дослідження співвідношення «витрати – обсяг – прибуток». Вихідні дані для проведення операційного аналізу з поділом витрат на постійні та змінні наведені в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13.

Операційний аналіз ПрАТ «Еліта» за період 2019-2021 рр.

Показники	2019	2020	2021	Відхилення	
				тис. грн	%
Виручка від реалізації, тис.грн.	52 915	34 309	40 657	-12 258	-23,2
Змінні витрати, тис.грн.	41882	24763	22650	-19 232	-45,9
Постійні витрати, тис.грн.	5445	5989	6261	817	15,0
Операційний прибуток, тис.грн.	5 588	3 557	11 746	6 157	110,2
Маржинальний дохід, тис.грн.	11 033	9 546	18 007	6 974	63,2

Продовження таблиці 2.13

Коефіцієнт маржинального доходу	0,21	0,28	0,44	0,23	112,4
Операційний важель	1,97	2,68	1,53	-0,44	-22,3
Коефіцієнт запасу фінансової міцності	0,51	0,37	0,65	0,15	28,8
Точка беззбитковості, тис.грн	26113	21525,3	14137,2	-11 976	-45,9

Джерело: розраховано автором за даними you control

Отже за даними проведено аналізу визначимо, що маржинальний дохід ПрАТ «Еліта» збільшився на 63,2% або 6974 тис. грн. Тобто, це означає, що 63,2% доходу від реалізації ПрАТ «Еліта» дозволяє покрити постійні витрати та сформувати необхідну величину операційного прибутку. Але, оскільки виручка від реалізації продукції ПрАТ «Еліта» у 2021 році покриває сукупні витрати, то його операційний прибуток має додатне значення. Це позитивний результат. Адже це означає, що запас фінансової міцності більше 0, і точка беззбитковості досягнута.

Специфіка структури витрат від операційної діяльності, серед яких 90% займають змінні витрати, зумовлює надзвичайно високий поріг рентабельності. Тому рекомендуємо для покриття операційних збитків оптимізувати структуру витрат, а не нарощувати обсяги виробництва.

Таким чином, можна встановити особливості формування витрат від операційної діяльності ПрАТ «Еліта», які полягають у наступному:

- зростання витрат від операційної діяльності підприємства у 2020 році, у складі яких найбільше збільшилися матеріальні витрати;
- висока частка собівартості реалізованої продукції ПрАТ «Еліта» у структурі витрат від операційної діяльності підприємства;
- надзвичайно висока частка змінних витрат у структурі сукупних витрат.

РОЗДІЛ III

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АНАЛІЗУ

«Організація контролю за витратами від операційної діяльності підприємства є важливим елементом у загальній вертикалі управління підприємством. Організація контролю за витратами від операційної діяльності підприємства дає змогу керівництву переконатись, що операційна діяльність проходить у відповідності до розробленої стратегії розвитку. Для керівників підприємства контроль виступає гарантією збереження та ефективного використання ресурсів та коштів, а для кредиторів – гарантією їх повернення.

Основна проблема контролю витрат за витратами від операційної діяльності підприємства полягає в тому, що як правило немає чіткого розуміння правильності його організації. Причини цьому різні: починаючи від відсутності працівників відповідної кваліфікації, завершуючи відсутністю єдиної методики, систем показників оцінювання тощо» [22].

Дослідження принципів, прийомів та концепцій розвитку контролю за витратами від операційної діяльності підприємства показує, що однозначності його трактування ще не досягнуто. Однак більшість дослідників сходиться на думці, що контроль за витратами від операційної діяльності підприємства представляє собою структуру при якій використовуються особами, які виражають інтереси даного підприємства і містить певну сукупність методів і прийомів. Контроль також можна розглядати як складову структуру всіх функцій у загальній системі управління.

Організовується контроль на підприємстві по різному, у відповідності до структури та методів. Як правила, організація контролю покладена на керівника підприємства.

«Керівники здійснюють систематичний поточний контроль за витратами від операційної діяльності підприємства, і за діяльністю підприємства, і за результатами контрольних перевірок приймаються

управлінські рішення. Такі заходи необхідні для усунення причин та наслідків, які можуть негативно вплинути на діяльність підприємства. Організація контролю за витратами від операційної діяльності підприємства має на меті досягнення управлінських цілей щодо забезпечення результативності ведення бізнесу та мінімізації різного роду ризиків» [23]. Обов'язковим завданням для головного бухгалтера при контролі за витратами від операційної діяльності підприємства є:

- забезпечення дотримання на підприємстві прийнятих засад бухгалтерського обліку;
- організації контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Контроль за витратами від операційної діяльності підприємства передбачає документування та облік законності проведених господарських операцій на основі первинних документів; достовірність відображення в облікових регістрах записів.

При здійсненні контролю за витратами від операційної діяльності підприємства головний бухгалтер або керівник застосовує:

- «перевірку, якою передбачають вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій;
- та арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків» [24]

Управління витратами від операційної діяльності підприємства може визначатися різними моделями. Відповідно, для кожної з них характерний свій порядок стратегій при прийнятті управлінських рішень керівництвом. Правильно обрана модель і пріоритети операційної діяльності підприємства є факторами, які дають змогу використовувати витрати від операційної діяльності підприємства з максимальною віддачею.

Управління від операційної діяльності підприємства доцільно здійснювати за допомогою методів, які відповідають вимогам і специфіці

виробництва, тощо. Існують такі методи обліку витрат від операційної діяльності підприємства і калькуляцію собівартості продукції:

- «позамовний,
- попередільний,
- нормативний» [25]

Управління витратами від операційної діяльності підприємства реалізує свою основну мету і головні завдання шляхом реалізації певних функцій.

Аналізуючи функції контролю витрат від операційної діяльності підприємства у взаємозв'язку, можна представити процес управління як ланцюг дій з аналізу, планування, організації, мотивації, обліку, контролю і регулювання відповідних факторів виробництва.

«Функції контролю витрат від операційної діяльності підприємства можна розглянути за двома напрямками:

- перший напрям - забезпечення інформацією;
- другий напрям – створення єдиної системи за контролем за витратами від операційної діяльності підприємства» [26].

«Для раціональної організації контролю за витратами від операційної діяльності підприємства потрібно створити широкомасштабну і ефективно діючу систему контрольних підрозділів. Для цього недостатньо використовувати можливості контролю за витратами від операційної діяльності підприємства. Недостатність професійної підготовки, аналітичних здібностей та належної кваліфікації працівників служби контролю зумовлює певні труднощі у створенні окремої служби контролю» [27].

«Об'єктами контролю за витратами від операційної діяльності підприємства є ресурси, процеси та результати діяльності. Контроль за витратами від операційної діяльності підприємства можна вважати тільки тоді ефективним, коли його результати дозволяють попередити виникнення небажаних ситуацій на підприємстві» [28].

«Для контролю за витратами від операційної діяльності підприємства треба визначити за яких умов визначаються ці витрати. Вважаємо за доцільне

організовувати контроль за витратами від операційної діяльності підприємства за такими напрямками:

- 1) для цілей контролю фінансового обліку;
- 2) для цілей контролю податкового обліку;
- 3) для цілей управління» [27]

Дослідження організації контролю за витратами від операційної діяльності підприємства дає змогу визначити основні напрямки вдосконалення контролю за витратами від операційної діяльності підприємства. Відповідно основні висновки зводяться до таких рекомендацій:

1. Успішне виконання поставлених завдань повинно базуватися на принципах: відповідальності, збалансованості контрольних дій, безперервності, взаємодії й координації, комплексності, делегування повноважень, пріоритетності, дієвості, інтеграції, підконтрольності, цільової спрямованості, превентивності контрольних дій та інших. Завдяки дотриманню цих принципів є можливість побудувати систему контролю за витратами від операційної діяльності підприємства незалежно від організаційно-правової форми, розмірів, видів і масштабів діяльності підприємства.

2. Контроль за витратами від операційної діяльності підприємства має забезпечити правильність формування собівартості продукції. Потрібно регулярно перевіряти та проводити факторний аналіз відхилень фактичної та планової собівартості.

3. Ефективним методом контролю за витратами від операційної діяльності підприємства є перевірка правильності і документальної обґрунтованості списання витрат за елементами і калькуляційними статтями.

4. Організація контрольного процесу за витратами від операційної діяльності підприємства і реалізація його на практиці потребує дотримання в обов'язковому порядку встановлених вимог.

Вважаємо, що вищенаведені пропозиції спиятимуть організації дієвого контролю за витратами від операційної діяльності підприємства та призведуть до його успішного зростання.

Результативність діяльності ПрАТ «Еліта» залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку. Окремим не менш важливим питанням є налагодження інформування керівництва стосовно задоволення їх кола питань. Відповідно все це потребує удосконалення обліку, в тому числі й обліку витрат від операційної діяльності підприємства, з застосуванням системного підходу.

Застосування системного підходу передбачає взаємодію всіх ключових елементів на всіх рівнях структурної ієрархії, а також забезпечення цілісності функціонування об'єкту. Шляхи удосконалення обліку та контролю витрат від операційної діяльності підприємства полягають у виборі найбільш ефективної моделі обліку витрат, яка забезпечить збалансованість та узгодженість різних видів існуючих методів, їх оптимальне поєднання, і буде адаптованою до вимог існуючої системи управління.

Застосування системного підходу до обліку витрат від операційної діяльності підприємства дозволить ПрАТ «Еліта» своєчасно та в повному обсязі проаналізувати теоретичні й практичні аспекти діяльності досліджуваного підприємства та визначати пріоритетні напрями удосконалення обліку та контролю.

Окремим важливим елементом обліку є організація обліку витрат від операційної діяльності підприємства за центрами відповідальності. На сьогодні проблеми організації обліку витрат від операційної діяльності підприємства за центрами відповідальності залишаються не менш актуальними, оскільки необхідно врахувати специфіку діяльності.

З цією метою розроблено та активно застосовується групування даних обліку витрат від операційної діяльності підприємства за центрами відповідальності, що включає ряд відповідних заходів (рис. 3.1).



Рис.3.1. Етапи організації управлінського обліку витрат від операційної діяльності підприємства за центрами відповідальності

«На першому етапі - передбачається виокремлення відповідних центрів з метою закріплення відповідальних осіб. Під центром відповідальності розуміється окремий відділ підприємства, в межах якого встановлено відповідальність керівника за результати діяльності його відділу. Для ПрАТ «Еліта» пропонуємо виділити такі центри відповідальності:

- відділ закупівлі; – відділ складського господарства;
- відділ збуту;
- відділ управлінського персоналу.

На другому етапі - встановлення персональної відповідальності керівників відділів за отримані результати.

На третьому етапі - закріплення витрати від операційної діяльності підприємства за окремими центрами відповідальності. Тут важливим є застосування підходу контрольованості витрат. Тому центри відповідальності потрібно поділяти на контрольовані і неконтрольовані.

На четвертому етапі - розробка кошторисів витрат від операційної діяльності підприємства для кожного центру та складання внутрішньої звітності. Тут аналізуються фактичні досягнення у порівнянні із запланованими показниками, аналіз причин відхилень, встановлення винних осіб тощо»[30].

Удосконалена система обліку та контролю повинна бути максимально простою та універсальною з точки зору можливості її використання.

Тому ми пропонуємо ПрАТ «Еліта» розробити окремі форми внутрішньої звітності для оцінювання діяльності запропонованих центрів відповідальності. Це може бути:

- звіт про виконання кошторису відділу закупівлі;
- звіт про виконання кошторису витрат складського господарства;
- звіт про виконання кошторису відділу збуту;
- звіт про виконання кошторису витрат від операційної діяльності підприємства.

На п'ятому етапі - проведення аналізу причин відхилень дійсних витрат від операційної діяльності підприємства від запланованих, встановлення причин та наслідків, відповідальних осіб та здійснення оцінювання діяльності центру відповідальності та його внеску в загальний результат.

Отже, як напрям вдосконалення обліку і контролю витрат від операційної діяльності підприємства пропонуємо застосовувати автоматизовану систему організації обліку витрат за центрами відповідальності. Це забезпечить посилення контролю керівництва за діяльністю всіх підрозділів ПрАТ «Еліта». Доступ до інформації наведеної у первинних та зведених документів матимуть тільки фахівці відділів. Контроль виникнення витрат на стадіях як первинного, так і поточного й підсумкового

обліку матимуть працівники бухгалтерії. Така організація обліку й контролю витрат від операційної діяльності підприємства спростить та прискорить інформаційні зв'язки. Відповідно це сприятиме просуванню інформації на всіх етапах.

Таким чином, за допомогою запропонованих удосконалень організації обліку витрат від операційної діяльності підприємства на ПрАТ «Еліта» відбудуться зміни, а саме:

- зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу;
- підвищиться рівень управління,
- відбудеться якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій.

«Проектування інформаційних потоків про витрати від операційної діяльності підприємства та запровадження системного підходу зі застосуванням ефективної системи обліку витрат від операційної діяльності підприємства за центрами відповідальності та їх контролю забезпечить раціональну побудову інформаційної системи та сприятиме удосконаленню управління ними» [31].

Насправді питання управління витратами від операційної діяльності підприємства було і залишається одним із найважливіших та найскладніших. Від рівня та динаміки витрат від операційної діяльності підприємства залежить прибутковість підприємства.

Отже, відповідно до запропонованої організації управлінського обліку витрат від операційної діяльності підприємства за центрами відповідальності та теоретичних підходів викладених у розділі 1, вважаємо, що для ПрАТ «Еліта» доцільно застосовувати такі методи оптимізації витрат від операційної діяльності підприємства: «just-in-time» («точно-в-строк»), «kaizen-costing» та LCC (Life Cycle Cost)-аналіз. Розглянемо кожен з них.

1. Метод «just-in-time» («точно-в-строк») передбачає зниження витрат від операційної діяльності підприємства в результаті застосування передових методів організації праці. Сутність цього методу полягає в тому, що продукція

постачається клієнту у визначені місце, час і кількості. Використання цього методу дозволить ПрАТ «Еліта»:

- ліквідувати витрати від операційної діяльності підприємства спрямовані на зберігання продукції;
 - зменшити транспортні витрати та витрати на навантаження/розвантаження; – підвищити оперативність та гнучкість роботи підприємства.
- Недоліком цього методу є необхідність серйозного підбору постачальників та залежність від змін ціни на товари у постачальників.

2. Метод «kaizen-costing» – це метод управління витратами від операційної діяльності підприємства, який полягає в безперервному удосконаленні якості всіх процесів підприємства, що дає можливість зменшити нерезультативні витрати. Недоліком цього методу є необхідність мотивації працівників і залучення додаткового персоналу. [32]

3. Метод є LCC (Life Cycle Cost) – метод аналізу, що полягає в розрахунку витрат від операційної діяльності підприємства за періодами життєвого циклу продукції. Це єдиний метод управління витратами, який враховує дисконтування грошових потоків. Недоліками цього методу є потреба у витратах на отримання великої додаткової інформації, а також складність розрахунків та застосування. Таким чином, успішне функціонування ПрАТ «Еліта» залежить не лише від ефективності керування витратами від операційної діяльності підприємства, а також від оптимізації витрат за допомогою використання розглянутих методів.

ВИСНОВКИ

Витрати є одним з ключових факторів, що характеризують фінансовий та майновий стан підприємства, його конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність, а також ряд інших важливих показників. Увага до витрат, в тому числі до витрат від операційної діяльності підприємства має вагоме значення, оскільки від правильної організації обліку, визнання та оцінювання витрат залежить ефективність діяльності підприємства.

Поняття витрат постійно змінювалось. В роботі наведено дослідження різних трактувань поняття «витрати». Основою для визначення та обліку витрат, в тому числі витрат від операційної діяльності підприємства є П(С)БО 16 «Витрати» та міжнародні стандарти фінансово звітності.

Із розвитком нових підходів до витрат підприємства та витрат від операційної діяльності підприємства, вони піддаються все більшому управлінському впливу.

Проведений аналіз засвідчив, що під витратами розуміють «вартісне вираження обсягу спожитих у процесі господарської діяльності підприємства ресурсів для досягнення поставленої мети».

Окремим важливим питанням є класифікація витрат, тобто їх групування за економічними елементами: місцем виникнення на підприємстві, видами діяльності та обсягів діяльності.

При формуванні системи управління витратами на підприємстві, в тому числі витратами від операційної діяльності підприємства важливо враховувати особливості їх формування.

Істотно впливає на формування фінансових результатів підприємства величина витрат, які здійснює підприємство. Тому потрібно здійснювати моніторинг витрачання коштів та ресурсів, а також створювати систему управління витратами від операційної діяльності підприємства, яка забезпечує досягнення оптимального їх рівня та максимальну віддачу.

Приватне акціонерне товариство "Еліта" має великий досвід роботи в галузі легкої промисловості, адже його було створено на базі Сосницької швейно-галантерейної фабрики, яка з 1970 року спеціалізується на пошитті корсетних виробів. Станом на 25.03.2022 місцезнаходженням реєстраційної справи є Сосницька районна державна адміністрація.

Протягом аналізованого періоду, величина індексу MarketScore зазнає поступового зменшення з рівня А/3.8 у 2017 році до позначки А/3.2 у 2021 році. Саме через це ПрАТ «Еліта» у період з 2017 по 2021 рр. не вдалося покращити своє становище в секторі. Дана ситуація стала головним чинником того, що підприємство впало з 2601-го місця в секторі у 2017 році на 2889-те місце у 2021 році. Аналогічна ситуація відбувається на рівні ринку та субринку, де ми бачимо поступово зниження позицій ПрАТ «Еліта» починаючи з 2018 року. На протязі усього досліджуваного періоду ми можемо спостерігати зменшення значень абсолютного середньорічного приросту виручки за 3 роки з 9,6 млн.грн у 2017 році до від'ємних 7,1млн.грн у 2021 році. Це з свою чергу призвело до зменшення величини сукупного середньорічного темпу зростання виручки за три роки до -13,1% у 2021 році.

На початку досліджуваного періоду середньогалузева величина постійної ліквідності та цей же індикатор у ПрАТ «Еліта» перебували майже на однаковому рівні, відповідно 133,4% по галузі та 292,1% в ПрАТ «Еліта» у 2017 році та відповідно 128,3% по галузі та 345,0% в ПрАТ «Еліта» у 2021 році.

Протягом усього досліджуваного періоду ми не можемо діагностувати проблеми в компанії при погашенні її поточних зобов'язань строком до 1 року за рахунок оборотних активів, оскільки починаючи з 2017 року значення коефіцієнта абсолютної ліквідності постійно зростає з 292,1% у 2017 році до 345,0% у 2021 році, що значно перевищує референтне значення.

На підприємстві ПрАТ «Еліта» прийнята журнально-ордерна форма обліку. Всі дані із первинних документів і аналітичних звітів щодо витрат від операційної діяльності підприємства збираються та систематизуються у

розділі I Журналу-ордеру №5. Особливість обліку витрат від операційної діяльності підприємства полягає в тому, що прямі витрати відносять одразу на замовлення, а непрямі – розподіляють за окремими замовленнями.

На ПрАТ «Еліта» формування витрат початково здійснюється в системі оперативного обліку. Витрати обліковуються в залежності від замовлень, видів продукції, каналів реалізації тощо.

Оцінювання стану витрат операційної діяльності за допомогою аналізу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операційних витрат показала, що у структурі витрат основне місце займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка протягом останніх років знизилась, що є позитивним моментом.

Результативність діяльності ПрАТ «Еліта» залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку. Окремим не менш 70 важливим питанням є налагодження інформування керівництва стосовно задоволення їх кола питань. Запровадження системного підходу із застосуванням ефективної системи управлінського обліку витрат операційної діяльності за центрами відповідальності забезпечить раціональну побудову інформаційної системи та сприятиме удосконаленню управління витратами операційної діяльності підприємства.

За результатами проведеного дослідження зроблено висновок, що ефективно ведення обліку витрат операційної діяльності неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Першочергово запропоновані шляхи удосконалення обліку витрат в умовах автоматизації, а саме ми пропонуємо ПрАТ «Еліта» розробити окремі форми внутрішньої звітності для оцінювання діяльності запропонованих центрів відповідальності. Це може бути: звіт про виконання кошторису відділу закупівлі; звіт про виконання кошторису витрат складського господарства; звіт про виконання кошторису відділу збуту; звіт про виконання кошторису витрат від операційної діяльності підприємства.

В нинішніх умовах господарювання успішне функціонування підприємства залежить від використання запропонованих методів оптимізації витрат від операційної діяльності підприємства: «just-in-time» («точно-встрок»), «kaizen-costing» та LCC (Life Cycle Cost)-аналіз.

Таким чином, за допомогою запропонованих удосконалень організації обліку витрат від операційної діяльності підприємства на ПрАТ «Еліта» відбудуться зміни, а саме:

- зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу;
- підвищиться рівень управління,
- відбудеться якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій.

Вважаємо, що вищенаведені пропозиції сприятимуть організації дієвого контролю за витратами від операційної діяльності підприємства та призведуть до його успішного зростання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрющенко // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2007. – № 5 (71). – С.3–7.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Вид-во "Рута", 2006. – 832 с.
3. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності : [підручник] / Н. О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392с.
4. Давидович І.Є. Управління витратами. / І.Є. Давидович. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320с.
5. Дікань Л.В. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки: Монографія / Л.В. Дікань, О.О. Калініченко. — Харків : Гриф, 2000. — 80 с.
6. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет / Колин Друри. Пер. с англ. - М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
7. Климко Г.Н. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. та ін.; За ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Вища шк. – Знання, 1997. – 743 с.
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>
9. Податковий кодекс України – [Електронний ресурс] : Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>
10. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: [монографія] / Реслер М.В. – Мукачево: Карпатська вежа, 2009. – 208 с.
11. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С.В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К.: КНЕУ, 2001. – № 9. – С. 463–473

12. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Міжнар. Зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2009. – Вип.1 (13) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1810/1/26.pdf>
13. Теорія бухгалтерського обліку: [Монографія] / Л.В.Нападовська, М.Добія, Ш.Сандер, Р.Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг.- екон. ун – т, 2008. – 735 с.
14. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. доповнене і перероблене / Надія Марківна Ткаченко. – К.: Алерта, 2008 – 926 с.
15. Управління затратами підприємства: [Монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.В. Макухін. — К. : Лібра, 2007. — 320 с.
16. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. - 704 с.
17. Иржанов В.М. Анализ структуры затрат компании // Управленческий учет и финансы. - № 1. – 2006. – С. 56-63.
18. Лишеленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посіб. – К: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. – 254 с.
19. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
20. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
21. Сук Л.К. Бухгалтерський облік – II: Навч. посіб. / Сук Л.К., Сук П.Л. – К.: Університет «Україна», 2005. – 701 с.
22. Червінська, О. С. Особливості формування витрат на підприємствах різних галузей [Текст] / О. С. Червінська, Н. В. Трач // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 80 2011. – Вип. 21.10. – С. 270-275.
23. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості / І. Белоусова, М.

Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. 2009. №4. С.3-10.

24. Полянська, А. С. Управління витратами у системі логістичних рішень підприємства [Текст] / А. С. Полянська // Логістика. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту «Львів. Політехніка», 2017. – С. 565-570.

25. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий [Текст] : прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В. П. Савчук. – К. : Изд. дом «Максимум», 2001. – 600 с. – ISBN 658-012-4-13-76595.

26. Бойко Є. І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах [Текст] / Бойко Є. І., Лоза О. А. // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2017. – Вип. 18.6. – С. 139-143.

27. Монтик О. Н. Оценка интенсивности конкуренции на целевом рынке промышленного предприятия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1204&breakIIrISCINDDIIDD1204DI=0#breakIIrISCINDDIIDD1204DI0>. – 02.05.2012. – Назва з екрану.

28. Брігхем, Е. Ф. Основы финансового менеджменту [Текст] : пер. з англ. / Е. Ф. Брігхем; ДНУ ім.Т.Г.Шевченка. – К.: ВАЗаКО: Молодь, 1997. – 1000 с. – ISBN 5-7720-0943-5.

29. Грінченко, А. В. Концептуальні основи управління витратами підприємства / А. В. Грінченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/tppe/2020_24/Zb24_50.pdf.

30. Загородній, А. Г., Оцінювання ефективності управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу [Текст] / А. Г. Загородній, А. І. Ясінська // Вісник НУЛП. – 2017. – № 623. – С. 332-337.

31. Матюшенко, І. Ю. Основы финансового менеджменту [Текст] : навчальний посібник / І. Ю. Матюшенко; Мін-во освіти і науки України, Держ. аерокосмічний ун-т ім. М.Є. Жуковського. – К. : ЦНЛ, 2003. – 220 с. – ISBN 966-8253-69-8.

32. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т.Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 12.