

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Кафедра обліку і оподаткування
підприємницької діяльності

РАПАЦЬКИЙ Назарій Анатолійович

Випускова кваліфікаційна робота

**Облік і аналіз витрат періоду операційної діяльності/
Accounting and analysis of period costs of the operating
activity**

Науковий керівник:
к.е.н., доц., Романів Р.В.

Тернопіль 2019

Зміст

Вступ	3
РОЗДІЛ 1 СУТНІСТЬ ВИТРАТ ТА ЇХ РОЛЬ В ОПЕРАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічний та бухгалтерський зміст поняття «витрати» й «операційна діяльність»	6
1.2. Характеристика підходів до класифікації витрат	22
1.3. Витрати періоду діяльності: класифікація, порядок обліку та списання	31
1.3.1. Бухгалтерський та управлінський облік адміністративних витрат	31
1.3.2. Облік та розподіл збутових витрат	40
1.3.3. Інші витрати операційної діяльності: склад, класифікація та порядок списання	53
Висновки до 1 розділу	61
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ Й АУДИТ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	63
2.1. Аналіз витрат підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю	63
2.2. Методика аудиту витрат підприємства	73
Висновки до 2 розділу	82
Висновки та пропозиції	83
Список використаних джерел	90
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В ринкових умовах змінюється роль бухгалтерського обліку в контексті управління підприємством.

По-перше, бухгалтерський облік на підприємстві зазнає значного впливу умов зовнішнього економічного середовища. По-друге, вимальовується тенденція ведення обліку і складання звітності в прогнозних цілях. По-третє, бухгалтерська інформація в сучасному виробництві відіграє не просто пасивно відображальну, але важливу організуючу роль і тому може реєструватись як реальна цінність. Тому мету сучасного бухгалтерського обліку можна визначити як інформаційне моделювання процесів управління господарськими благами і контроль за їх відтворенням. В умовах реформування системи управління повинні змінюватись і завдання служб планування, бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. Головним результатом таких змін є створення в інформаційній системі підприємства підсистеми обліку витрат підприємства.

Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління витратами, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування витрат та собівартості, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат. Рівень витрат на виробництво характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства. Чим підприємство інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше вдосконалює техніку, технологію та організацію виробництва, тим нижчою є собівартість продукції. Тому в умовах ринкової економіки витрати виробництва як економічна категорія значно більшою мірою ніж в адміністративно-командній системі господарювання характеризують ефективність виробництва. Отже, будь-який аспект забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами виробництва.

У витратах знаходять висвітлення всі сторони господарської діяльності підприємства, тому що практично будь-яке управлінське рішення приводить до їх виникнення. Критичне вивчення літературних джерел показує, що в розробку нових напрямків обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості зроблено вагомий внесок вітчизняними й закордонними вченими. Однак дослідження з обліку витрат у комплексних виробництвах, що мають значні особливості, практично, майже відсутні. З цих позицій проблематика обліку й аналізу витрат основної діяльності є досить актуальною.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у конкретизації і з'ясуванні змісту таких понять як «витрати», «операційна діяльність», «витрати періоду» та визначенні їх ролі в інформаційній структурі підприємництва.

Для досягнення мети в роботі передбачається вирішення таких завдань:

- визначити економічний та бухгалтерський зміст поняття «витрати» й «операційна діяльність»;
- дати характеристику підходів до класифікації витрат;
- розкрити бухгалтерський та управлінський облік адміністративних витрат;
- розкрити облік та розподіл збутових витрат;
- дати облікову характеристику інших витрат операційної діяльності;
- провести аналіз витрат підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю;
- визначити методику аудиту витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є операційна діяльність і витрати періоду операційної діяльності зокрема.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань щодо обліку, аналізу та аудиту витрат основної діяльності, вітчизняна та зарубіжна законодавча база з даного питання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що здійснено системне дослідження сутності та ролі витрат у формуванні економічної

інформації підприємства та визначено наукові підходи щодо управлінського обліку витрат діяльності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій і пропозицій щодо проведення факторного аналізу величини витрат та пошуку резервів їх зниження, розробці підходів до здійснення аудиту витрат виробництва.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ ВИТРАТ ТА ЇХ РОЛЬ В ОПЕРАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічний та бухгалтерський зміст поняття «витрати» й «операційна діяльність»

Основним законодавчим актом, що є юридичним регулятором функціонування суб'єктів господарювання в Україні, визнається Господарський кодекс України. В ньому господарська діяльність розглядається як діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

У фінансовому словнику господарська діяльність розглядається як будь-який вид діяльності особи (юридичної і фізичної), спрямований на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у випадку, якщо безпосередня участь такої особи в організації діяльності є регулярною, постійною і суттєвою [27, С. 249].

Зміст господарської діяльності та її головні ознаки, опираючись на основні нормативні акти України, подано у табл. 1.1.

Отже, згідно із нормативною базою господарська діяльність - це така суспільно-корисна діяльність суб'єктів господарювання з виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг з метою їх реалізації за певну плату, яка базується на об'єднанні приватних та публічних інтересів та здійснюється на професійних засадах.

З історичної точки зору, в Україні тривалий час трактування діяльності підприємства та його ефективності базувалося на теорії вартості К. Маркса. У її основі розглядалась сукупність процесів розширеного відтворення. Організований на цій основі бухгалтерський облік сприяв жорсткій системі

контролю за використанням і збереженням державної власності, яка добре виконувала свої функції.

Таблиця 1.1

**Характеристика господарської діяльності згідно нормативних актів
України [41, С.37]**

Назва нормативних актів	Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Податковий кодекс України	Господарський кодекс України
1	2	3	4
Зміст визначення поняття «господарська діяльність»	будь-яка діяльність, в тому числі підприємницька, пов'язана з виробництвом і обміном матеріальних та нематеріальних благ, що виступають у формі товару	діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу	діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність

Основні ознаки господарської діяльності:

- особливий суб'єктний склад (господарську діяльність здійснюють суб'єкти господарювання) і особлива сфера здійснення господарської діяльності (сфера суспільного виробництва);
- зміст господарської діяльності (виробництво та реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг. Все це здійснюється не для особистих потреб виробника, а для задоволення потреб інших осіб - споживачів в широкому розумінні);
- вартісний характер результатів господарської діяльності, що мають цінову визначеність (реалізуються за плату, функціонують як товар);
- професійні засади господарської діяльності, поєднання приватних інтересів виробника та публічних інтересів (державних, суспільних тощо).

У зв'язку з тим, що підприємство може здійснювати не один, а декілька видів економічної діяльності різного характеру, для їх класифікації (групування) визначаються *основний, другорядний та допоміжний види економічної діяльності*.

Основний вид економічної діяльності (далі - ОВД) – вид діяльності підприємства, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість. При цьому ОВД необов'язково має частку 50 або більше відсотків у валовій доданій вартості. На практиці, через складність розрахунку на рівні підприємства показника валової доданої вартості за видами економічної діяльності, для визначення ОВД застосовують показники:

обсяг реалізованої продукції (товарів та послуг). Цей показник є найбільш універсальним для різних видів економічної діяльності;

середньорічна чисельність працівників.

Підприємство при здійсненні первинного (оперативного) та бухгалтерського обліку результатів своєї роботи забезпечує накопичення інформації, за допомогою якої визначаються або розраховуються основні показники господарської діяльності, вартість виробленої та реалізованої продукції і проміжне споживання, чисельність персоналу і витрати на його утримання.

Другорядним видом економічної діяльності є будь-який інший вид економічної діяльності підприємства (окрім визначеного як основний) з виробництва продукції, товарів або надання послуг. Так, у міжнародній статистичній практиці прийнято вивчати другорядний вид економічної діяльності за умови, якщо обсяг такої діяльності становить понад 10 % від загальних показників діяльності підприємства, або не менше 5 % від загального обсягу діяльності у відповідному виді економічної діяльності у регіоні [59].

Продукція, що виробляється за основним або другорядним видами економічної діяльності призначена для реалізації на ринку.

Допоміжні види економічної діяльності – види діяльності, результати яких використовуються самим підприємством з метою забезпечення його

основного та другорядних видів економічної діяльності. Допоміжні види діяльності не враховуються при розрахунку ОВД, однак інформація щодо цієї діяльності включається до статистичних показників за основним видом економічної діяльності підприємства.

Діяльність вважається допоміжною, якщо вона відповідає таким умовам:

1) призначена для надання послуг або вироблення проміжних товарів, які не входять до складу кінцевої продукції даного підприємства;

2) пов'язана з поточними витратами самого підприємства, тобто, не призводить до утворення основного капіталу;

3) спрямована на обслуговування тільки самого підприємства, тобто, вироблені в результаті здійснення цієї діяльності продукція, товари та послуги не реалізуються на ринку;

4) є типовою для подібних підприємств.

Принципи здійснення господарської діяльності (стаття 6 ГКУ) [14]:

а) забезпечення економічної різноманітності та рівний захист державою усіх суб'єктів господарювання;

б) свобода підприємницької діяльності у межах, визначених законом;

в) вільний рух капіталів, товарів та послуг на території України;

г) обмеження державного регулювання економічних процесів у зв'язку з необхідністю забезпечення соціальної спрямованості економіки, добросовісної конкуренції у підприємництві, екологічного захисту населення, захисту прав споживачів та безпеки суспільства і держави;

д) захист національного товаровиробника;

е) заборона незаконного втручання органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у господарські відносини;

У зарубіжних системах обліку діяльність трактується не як сукупність процесів розширеного відтворення, а як витрачання вкладеного капіталу (власного і залученого) з метою його збільшення.

Враховуючи результати наукових доробок зарубіжних економістів, господарська операція, яка ще залишається економічною основою розуміння

господарської діяльності підприємства, почала розглядатися як дія або подія, що зумовлює зміни в структурі активів та зобов'язань чи у власному капіталі підприємства, в результаті понесення витрат та одержання доходів.

За словами Вахрушиної М.А. підставою розкриття сутності господарської діяльності є операційний цикл [12, С.45].

Операційний цикл для промислових підприємств - це проміжок часу між придбанням виробничих запасів для здійснення діяльності й одержанням коштів від реалізації виготовленої з них продукції.

Операційний цикл представляє собою процес перетворення грошей у ресурси діяльності, потім об'єднання ресурсів для перетворення на продукт праці і перетворення продукту праці знову на гроші.

Виробничий процес - це сукупність взаємозалежних основних, допоміжних і обслуговуючих процесів праці і знарядь праці з метою створення споживчих вартостей - корисних предметів праці, необхідних для виробничого або особистого споживання. У процесі виробництва робітники впливають на предмети праці за допомогою знарядь праці і створюють нові готові продукти, наприклад, верстати, автомобілі, товари народного споживання і т. д. Предмети і знаряддя праці, будучи речовинними елементами виробництва, на підприємстві знаходяться у визначеному взаємозв'язку один з одним: конкретні предмети може бути оброблено тільки визначеними знаряддями праці; вже самі по собі вони мають системні властивості. Однак жива праця повинна охопити ці речі і тим самим почати процес перетворення їх у продукт. Таким чином, виробничий процес - це насамперед трудовий процес, оскільки ресурси, використовувані людиною на його вході, як інформація, так і матеріальні засоби виробництва є продуктом попередніх процесів праці.

Побудова системи обліку операційної діяльності - важлива та вирішальна умова ефективною системи управління підприємства. При цьому створена облікова система повинна повністю задовольняти інформаційні потреби користувачів різних рівнів.

Згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [50].

Розкриваючи зміст операційної діяльності, вчені роблять акценти на різних її характеристиках.

Так, Л.М. Алексеєнко та В.М. Олексієнко визначають операційну діяльність як основний вид діяльності підприємства, з метою здійснення якого воно було створене [24, С. 131]. У такому припущенні саме мета визначає економічний зміст та характер операційної діяльності.

Л.Г. Ловінська стверджує, що сутність операційної діяльності підприємства проявляється через сукупність господарських операцій, здійснених упродовж звітного періоду [40, С. 60].

Відомий економіст, С.В.Мочерний трактує виробництво як процес дії людини на предмети (речовину) із використанням сил природи та пристосування їх для задоволення певних потреб [47, С. 49]. Проте при цьому автор не виділяє виробництво нематеріальних благ, поряд з матеріальними, які є невід'ємною частиною суспільного виробництва, і які також відіграють важливу роль поряд з матеріальними, особливо за сучасного розвитку суспільства.

Вважаємо, що поняття операційної діяльності промислового підприємства можна представити як сукупність господарських процесів, які здійснюються упродовж звітного періоду та спрямовані на забезпечення поставленої мети функціонування діючого суб'єкта.

У свою чергу кожний процес формується з однорідних дій та операцій, склад яких залежить від способів та шляхів досягнення бажаного результату - прибутку. Загальну схему операційної діяльності підприємства зображено на рис. 1.1.

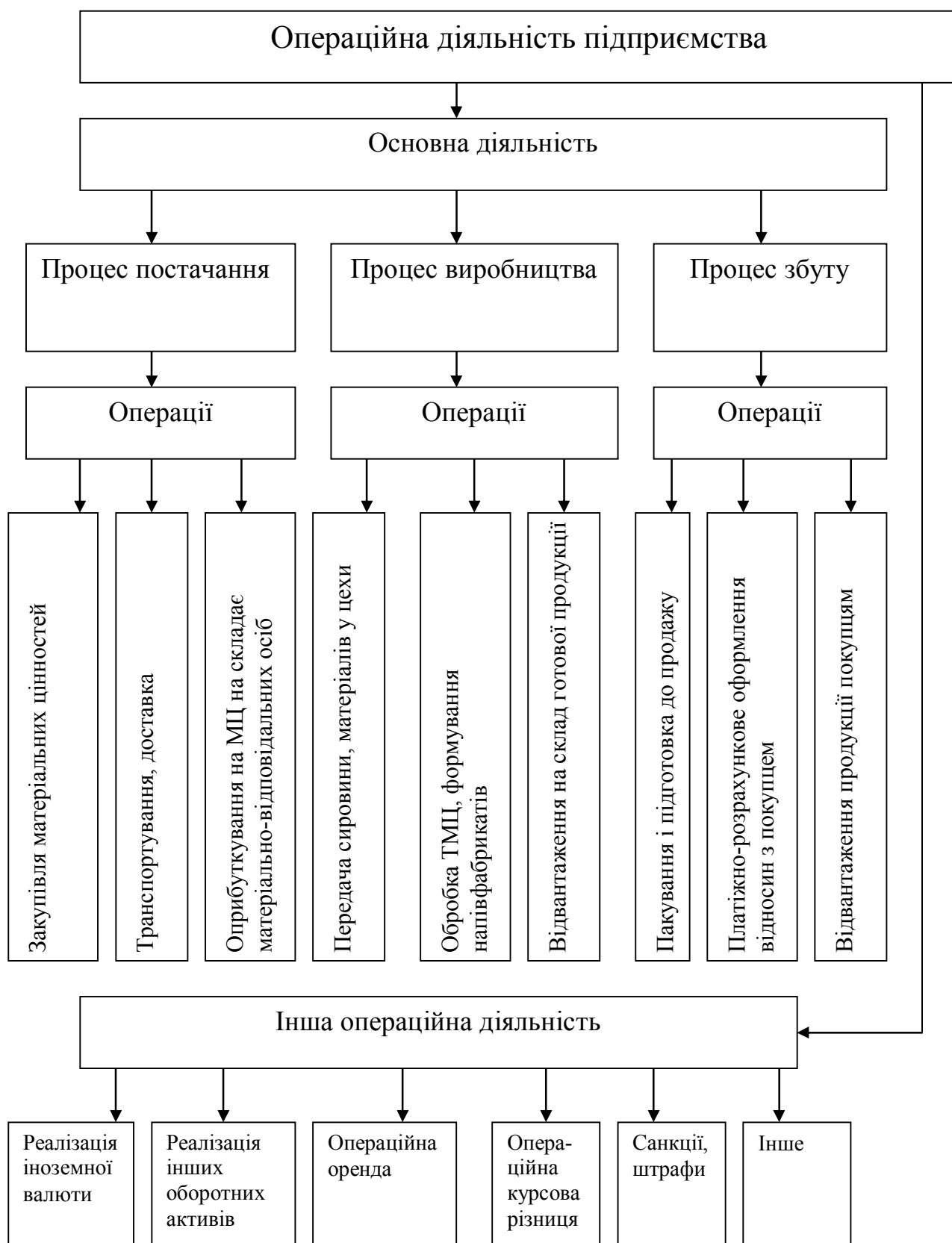


Рис. 1.1. Загальна схема операційної діяльності промислових підприємств.

Ефективне управління всією господарською діяльністю для вітчизняних підприємств перш за все повинне базувати на максимізації результативності

операційної діяльності, що є найбільш вагомим та принципово важливим її видом, відповідає основній меті створення та функціонування господарюючого суб'єкта.

Ринкові умови господарювання викликали необхідність переосмислення теоретичних та методичних підходів до управління підприємством, зокрема, бухгалтерського обліку витрат, оскільки ефективність господарської діяльності безпосередньо залежить від цільової спрямованості витрат.

Витрати досліджували ще класики політичної економії. Уявлення та поняття про витрати розвивались в працях видатних вчених економістів: А.Сміта, Д.Рікардо - теорія витрат, К.Маркса - теорія трудової вартості, У Петті - вчення про справедливую ціну, А Маршала та інших.

Рікардівська теорія відношення між витратами виробництва і вартістю посідає важливе місце в історії економічної науки. Д. Рікардо стверджував, що вартість визначається тільки затратами праці на виробництво. Крім того, Д.Рікардо вважав, що витрати виробництва утворюються як кількістю, так і якістю затраченої праці, а також розміром накопиченого капіталу для оснащення праці та часом, протягом якого капітал застосовується з цією метою.

Таким чином А.Сміт ввів поняття абсолютних витрат, а Рікардо є автором теорії порівняльних витрат. Під терміном «витрати» вони розуміли середні суспільні витрати на одиницю, тобто те, що коштує окрема одиниця продукції на середньому підприємстві або чому дорівнюють середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі [33, С.289].

Витрати виробництва цими класиками розглядались і як ціна виробництва з урахуванням рентних платежів.

У працях К.Маркса витрати використовуються в чотирьох взаємопов'язаних значеннях, кожне з яких послідовно впливає одне з іншого:

1) дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці (уречевленої та живої), що збігаються з вартістю: $C+V+M$, де C - витрати на придбання засобів виробництва (постійна частина авансованого капіталу), V -

витрати на купівлю робочої сили (змінна частина авансованого капіталу), M - додана вартість. Ця категорія характеризує просте відтворення;

2) витрати виробництва як витрати капіталу: $C+V$ на протизагу праці. Ця категорія характеризує просте відтворення на рівні узагальнення;

3) витрати виробництва в значенні ціни виробництва, що дорівнюють витратам виробництва плюс середній прибуток: $C+V+M$;

4) витрати виробництва функціонуючого капіталу $C+V+$ частина M), які називаються собівартістю.

За марксистською теорією сукупні затрати живої та уречевленої парці становлять витрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно необхідного робочого часу (часу, необхідного для виробництва продукції за певних економічних і організаційно-технічних умов).

В кінці 19 сторіччя з'явилися нові концепції. Маржиналісти під витратами розуміли психологічне явище, засноване на граничній корисності, вважали, що поняття витрати стосується окремого підприємства і розглядається як функція від масштабу виробництва. Ф. Візер є розробником суб'єктивної теорії витрат альтернативних можливостей, відповідно до якої дійсні витрати виробництва певного товару дорівнюють найбільшій корисності тих благ, які суспільство могло би отримати, якщо б по іншому використовувало витрачені виробничі ресурси [33, С.292].

Також популярною теорією є використання поняття «граничних витрат». В основі принципів прийняття економічних рішень лежить той факт, що господарюючий суб'єкт зіштовхується з обмеженістю ресурсів і повинен зробити вибір між альтернативними способами використання цих ресурсів. Інакше виробник повинен мати на увазі, що ті чи інші ресурси можуть бути використані альтернативним способом, і, відповідно, необхідно порівняти очікувані вигоди від цих альтернатив. Приймаючи рішення про використання ресурсів в даному виробництві, підприємець відмовляється від виробництва інших товарів, тобто жертвує цінністю альтернативних можливостей. З цієї точки зору можна стверджувати, що витрати, які потрібно враховувати при

прийнятті економічних рішень, це завжди альтернативні витрати - тобто альтернативна вартість ресурсів при найкращому альтернативному варіанті їх застосування.

Отже, теорія витрат в країнах ринкової економіки тісно пов'язана з практикою підприємництва і спрямована на створення такого економічного прогнозного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентноспроможність або своєчасно перевести свої капітали в іншу більш прибуткову сферу діяльності.

Отже витрати - це загальноекономічна категорія, що характеризує використання ресурсів і сил природи в процесі господарювання. Ця категорія має різне значення з економічної та бухгалтерської точки зору (табл. 1.2).

Наведені визначення витрат у табл. 1.2 свідчать про протилежність взаємозв'язку доходів і витрат, суть якого в тому, що понесені витрати є доходами для інших.

Р.Манн і Е.Майер вважають витратами всі платежі - внутрішні та зовнішні. Зовнішні витрати є платою за ресурси постачальникам, що не належать до числа власників даної фірми. Витрати на власний і самостійно використовуваний ресурс - неоплачені, або внутрішні витрати [42, С. 46].

Лаконічно сутність «витрат» розкрили Ч.Т.Хорнгрен і Дж.Фостер. За їх словами, витрати - це те, що потрібно віддати, щоб отримати бажане [73, С. 177].

Схожим є твердження Є.С. Хендріксена, М.Ф. Ван Бреди, які стверджують, що витрати є несприятливими аспектами доходних операцій і становлять «економічні жертви», необхідні для отримання доходу [72, С. 231-230].

Досліджуючи проблему визначення витрат Друри К. [23] зазначає, що це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період. Як видно з визначення, витрати характеризуються: 1) грошовою оцінкою ресурсів; 2) цільовою установкою (пов'язаною з

виробництвом і збутом продукції); 3) певним періодом, тобто віднесенням на продукцію за даний період часу.

Таблиця 1.2

Порівняння тлумачення поняття витрат з бухгалтерської та економічної точки зору

Ознаки	Бухгалтерський облік [2,10]	Економічна теорія [33,47]
Визначення поняття «витрати»	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Виплати фірми, які вона зобов'язана понести, або ті доходи, які фірма повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відлучити ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах
Структурні складові витрат підприємства	- прямі витрати, що входять до собівартості реалізованої продукції; - загальновиробничі витрати; - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати.	Зовнішні (явні) і внутрішні (неявні) витрати
Основа формування витрат	Споживання факторів, як конкретне витрачання ресурсів	Рідкісність ресурсів і можливості їх альтернативного використання.
Показники витрат	Собівартість кінцевого продукту. Витрати періоду	Вартість, цінність

Витрати виробництва в загальному плані являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції. Як відомо, засоби праці - це те, за допомогою чого здійснюється процес виробництва продукції (інструменти, обладнання, машини), а предмети - на що спрямовуємо працю (сировина, напівфабрикат). Під живою працею розуміють свідому діяльність людини, а конкретніше це затрачений час та здібності.

Витрати на виробництво завжди знаходяться в центрі уваги працівників управління промислових підприємств, що пояснюється багатьма причинами, серед яких можна виділити основні:

- необхідність раціонального використання обмежених ресурсів;

- забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів;
- отримання синтетичного показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів (собівартість продукції);
- планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і причин;
- співставлення доходів і витрат для визначення маржинального доходу;
- прийняття рішень щодо удосконалення конструкції, технології існуючих виробів і визначення ефективності заходів;
- вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових видів продукції.

В названих випадках інформація потрібна для прийняття управлінських рішень, які ґрунтуються на економічній доцільності тих чи інших альтернатив.

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

За натурально-речовим складом витрати виробництва представляють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників виробництва. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок знову створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново в новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначається П(С)БО 16 «Витрати».

Згідно П(С)БО 16 під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [58].

Наказ про облікову політику, що забезпечує дотримання загальних принципів ведення обліку на підприємстві, обов'язково повинен містити розділ про облік витрат (рис.1.2)

П(С)БО 16 «Витрати» дає нам чітке уявлення про те, що не завжди зменшення власного капіталу є витратами. Згідно даної схеми, витрати лише тоді визнаються, коли вони зменшують власний капітал через зменшення суми активів або збільшення суми зобов'язань.

Розрахунки витрат проводяться з урахуванням суспільних умов виробництва, що визначають умови праці, правила використання природних ресурсів, безпечного ведення робіт, охорони навколишнього природного середовища.

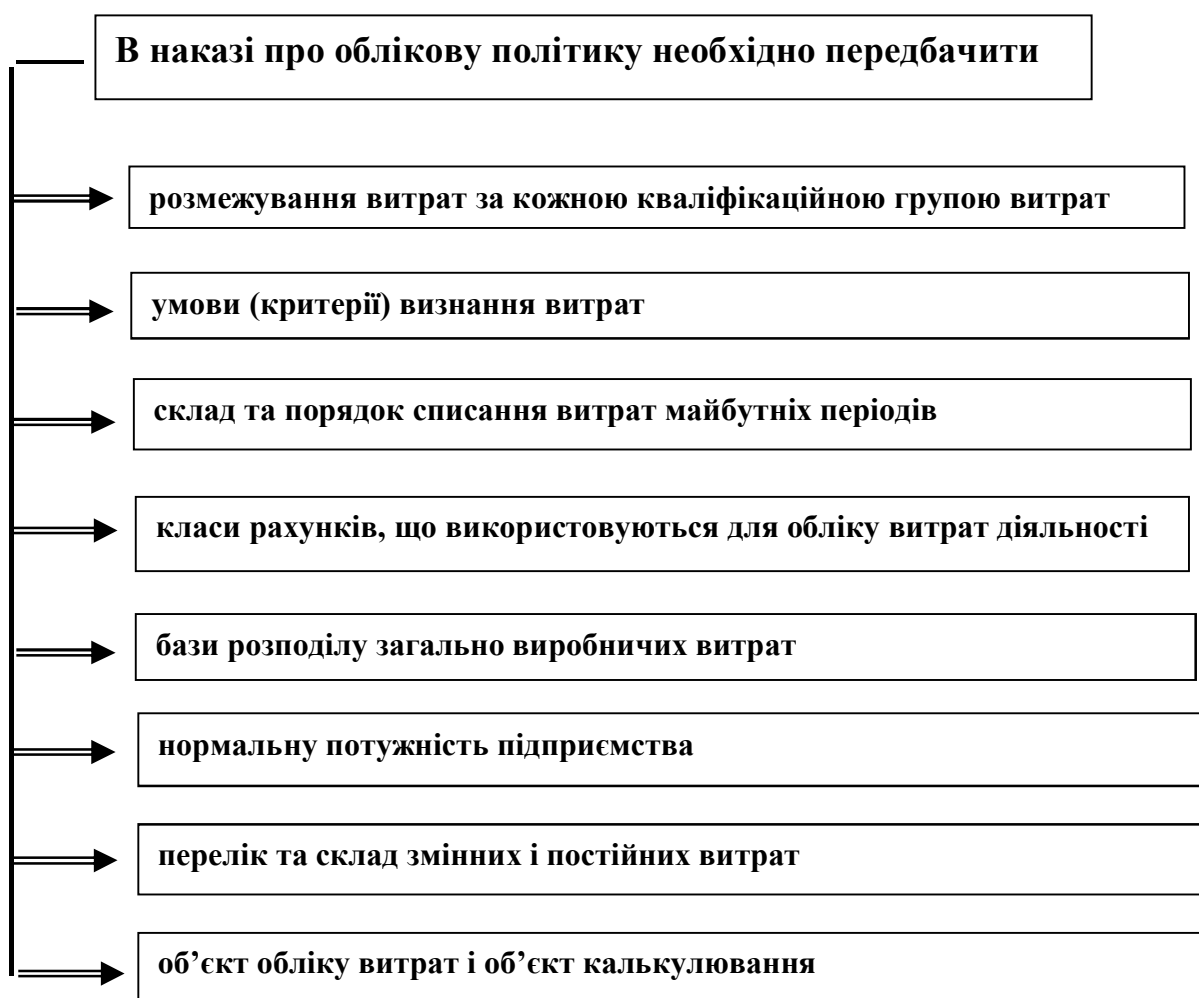


Рис.1.2. Основні положення з обліку витрат, що повинні наводитися в наказі про облікову політику [16, С. 234].

Зазначені вище завдання вирішуються за допомогою техніко-економічних розрахунків проведених з використанням технічних норм, нормативів та інших параметрів виробничого процесу, що фіксується технічною документацією, і з урахуванням економічних умов виробничої діяльності: оплати праці, цін на ресурси, нормативів платежів, що визначаються законами та іншими нормативними актами.

Вихідними даними для планування витрат є:

- планові обсяги виробництва продукції в натуральному і вартісному виразах;
- норми витрат матеріальних ресурсів для виробництва продукції і розрахунки потреби в ресурсах в натуральному виразі;
- договори на постачання матеріальних ресурсів і продукції, що випускається, обслуговування виробництва і встановлення господарських зв'язків, у яких позначені умови їх виконання та оплати;
- норми затрат праці, розрахунки чисельності та професійного складу робітників, умови оплати їх праці, що визначаються позитивними договорами і контрактами;
- економічні нормативи: норми амортизаційних відрахувань, відрахування на соціальні заходи, податків, зборів та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством, тощо;
- плани організаційно-технічних заходів щодо технічного переоснащення та удосконалення організації виробництва, економії матеріальних ресурсів, поліпшення використання праці, спрямованих на усунення зайвих витрат і втрат.

На основі П(С)БО 16 «Витрати», можна скласти схему визначення та виникнення витрат, згідно принципів, наведених в ньому (рис. 1.3.).

Проводячи розрахунки витрат необхідно врахувати загальні умови і вимоги, зокрема:

- оптимізація структури і умов виробництва (розмір партії виробленої продукції, якісні показники, змінність, режим роботи устаткування тощо);

- оптимізацію процесу виробництва, удосконалення його організації та управління, підвищення технічного рівня;



Рис. 1.3. Визнання витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

- раціональний вибір матеріальних ресурсів, що використовуються (структури та якості сировини і матеріалів, умови постачання, транспортування, зберігання);
- взаємозв'язок витрат з продукцією, що випускається;
- вирахування витрат, що включаються до розрахунку собівартості продукції і відшкодовуються з прибутку та інших джерел;
- розподіл одноразово проведених витрат, що забезпечують виробництво протягом тривалого часу за періодами пропорційно до обсягу продукції, що випускається у кожному періоді, або за іншими ознаками, що відповідають характеру витрат.

Підсумовуючи, можна сказати, що витрати виробництва є формою руху авансованого промислового капіталу.

Бухгалтерський підхід передбачає врахування зовнішніх (явних) витрат, які оплачуються безпосередньо після отримання рахунка чи накладної. Економічний підхід до витрат виробництва передбачає врахування не тільки зовнішніх, а й внутрішніх витрат, пов'язаних з можливістю альтернативного використання ресурсів. Економічні витрати відрізняються від бухгалтерських на величину альтернативної вартості власних ресурсів. Альтернативна вартість (вартість втрачених можливостей, упущена вигода) – вартість найкращої (найвище оплачуваної) альтернативної можливості виробництва чи поведінки фірми при порівняльному ступені ризику.

Таким чином, економічні витрати – це витрати, які належить здійснити підприємству, щоб відволікти ресурси від альтернативного використання. Це дійсні витрати на виробництво продукції, які відображають вартість ресурсів при найкращому з можливих варіантів їхнього застосування.

В свою чергу, повторення виробництва можливе лише тоді, коли засоби виробництва та робоча сила відтворюються. Для цього з вартості, отриманої після реалізації продукту, відповідна частина виділяється на заміщення вартості засобів виробництва та робочої сили, спожитих у процесі виробництва. Частина

вартості товару, що має бути знову авансована на продовження виробництва, визначається як витрати виробництва.

1.2 Характеристика підходів до класифікації витрат

З метою більш детального пізнання досліджуваних об'єктів, основним із яких в бухгалтерському обліку є витрати, використовується метод класифікації.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вища ступінь пізнання об'єктів.

Класифікація витрат забезпечить правильний їх облік, раціональну організацію калькулювання собівартості продукції лише за умови її теоретичного і методичного обґрунтування та придатності для практичного застосування.

Оскільки витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні продукції, залежністю від обсягів випуску, то це зумовлює групування витрат за певними ознаками.

Як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості і складу ознак класифікації виробничих витрат. На основі вивчення та узагальнення різних поглядів відомих вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів щодо даної проблеми, можна рекомендувати класифікувати витрати виробництва за ознаками, які відображені на рис. 1.4.

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за економічними елементами і статтями калькуляції. Зокрема В.О.Ластовецький вважає, що «... поділ затрат по економічній ознаці на елементи обумовлений тим, що процес праці незалежно від будь-якої визначеної суспільної форми складається із цілеспрямованої діяльності чи самої праці; предмету, на який діє праця; і засобів праці...»[38, С.43]. Слід зазначити, що в основі групування витрат за елементами лежать

економічно однорідні витрати незалежно від їх призначення і місця виникнення. Це означає, що витрати, які утворюють окремий елемент собівартості, включають витрати незалежно від виробництва того або іншого виду продукції. Така класифікація витрат ґрунтується на принципі їх участі у створенні вартості продукту. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» під елементом витрат розуміють «...сукупність економічно однорідних витрат» [58]. Г.Матвієнко вважає, що економічний елемент «... це первинний однорідний вид затрат по основній діяльності господарюючого суб'єкта, який на рівні підприємства неможливо розділити на складові частини...» [41, С.37].

Ми погоджуємося з думкою О.Кундря-Висоцькою, що «... елемент затрат – це відносно однорідний вид затрат, який характеризує в укрупненому вигляді використану форму речовин та сил природи, яку взято в управлінні економікою за вихідний момент та одиницю управління (нормування, планування, кошторисні роботи, калькулювання, облік, контроль, аналіз)...»[48, С.91].

Проте класифікація витрат лише за елементами і статтями калькуляції не дає можливості отримання потрібної інформації для прийняття управлінських рішень, що і зумовлює необхідність розробки нових підходів до групування витрат.

За функцією управління виробництвом витрати класифікують на виробничі, адміністративні, витрати на збут і інші операційні витрати. Виробничі – це затрати, які мають місце в процесі виробництва певної продукції, виконанні робіт чи наданні послуг. До адміністративних витрат відносяться всі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Витрати на збут включають витрати по реалізації (збуту) продукції (товарів, робіт, послуг). Слід зазначити, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» адміністративні витрати і витрати на збут не включаються до

собівартості випущеної і реалізованої продукції.



Рис. 1.4. Схема класифікації витрат в залежності від ознак групування
Сукупність всіх вищезазначених витрат утворює витрати операційної діяльності підприємства.

За економічною роллю в процесі виробництва витрати поділяють на основні і накладні. Під основними, за словами А.Турила, розуміють витрати,

які «...можуть бути легко ідентифіковані з конкретним продуктом або виробничим процесом» [67, С.37]. Відповідно накладні витрати утворюються в зв'язку із організацією, обслуговуванням виробництва і управління ним.

До основних витрат відносяться всі види ресурсів (сировина; основні і допоміжні матеріали; паливо на технологічні цілі; амортизація основних засобів; заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві; відрахування на соціальні заходи), споживання яких пов'язане з випуском певної продукції. До складу накладних витрат підприємства відносять витрати, які передбачені пунктом 15 П(С)БО 16 «Витрати».

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені на окремі об'єкти калькулювання безпосередньо на підставі первинних документів. На відміну від прямих витрат, непрямі не пов'язані із виробництвом окремих видів продукції, а тому не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. При цьому вираз «економічно доцільним шляхом» означає, що при вирішенні питання про віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. Слід відмітити, що всі сукупні прямі витрати на виробництво продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) входять до складу основних витрат.

За відношенням до обсягу виробництва продукції витрати поділяються на постійні і змінні. При цьому слід відмітити, що важливим аспектом теорії даного групування витрат є проблема умовності вищезазначеного поділу. Так, доцільно розрізняти умовно-постійні і умовно-змінні витрати. На наш погляд, саме такий підхід найбільш правильно розкриває поняття постійних і змінних витрат, оскільки в чистому виді вони не проявляються.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютна величина яких залишається практично незмінною при збільшенні чи зменшенні обсягу виробництва продукції, тобто не залежить від ділової активності підприємства (наприклад, амортизація основних фондів, плата за оренду). Умовно-змінні витрати

зростають або зменшуються пропорційно до обсягів виробництва, тобто залежать від ділової активності суб'єкта господарювання (наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці).

Крім того, детальний аналіз теоретичних підходів західних вчених-економістів щодо класифікації витрат по відношенню до обсягів виробництва дозволив нам зробити висновок, що в залежності від процентного співвідношення змін витрат і обсягів випуску продукції умовно-змінні витрати доцільно розподіляти на пропорційні і непропорційні. Непропорційні витрати, в свою чергу, можуть бути прогресивними, тобто їх зростання випереджає ріст обсягів виробництва (витрати на оплату праці виробничих виробників по відрядно-прогресивній системі), і дегресивними – зростання витрат відстає від збільшення кількості випущеної продукції (витрати на технологічне паливо, воду, електроенергію). Графіки поведінки пропорційних, прогресивних і дегресивних витрат в залежності від зміни обсягів виробництва представлені нами на рис. 1.5.

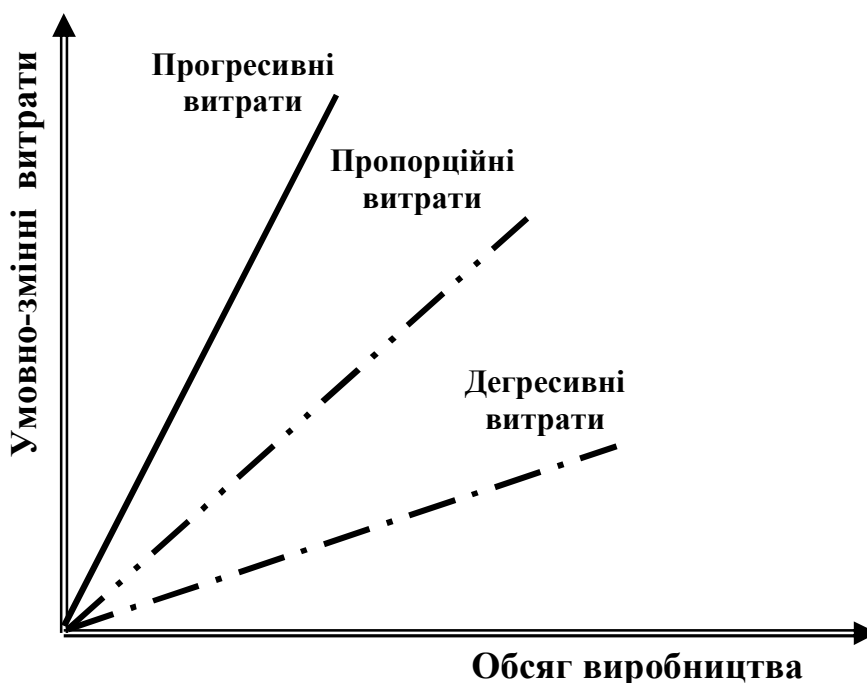


Рис. 1.5. Графіки поведінки умовно-змінних витрат

На основі узагальнення опрацьованої інформації ми прийшли до висновку,

що класифікація витрат на умовно-постійні та умовно-змінні забезпечує прогнозування обсягів виробництва продукції, витрат і прибутків підприємства, посилення контролю за суттєвими відхиленнями фактичних даних від нормативних. Проте вищезазначене групування затрат досі не знайшло широкого впровадження у вітчизняному обліку.

Отже, з метою управління витратами необхідно володіти інформацією про їх поведінку в залежності від зміни тих чи інших чинників і, зокрема, в залежності від зміни обсягу виробництва. Характер витрат в залежності від обсягу виробництва можна подати у вигляді таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Поведінка витрат в залежності від зміни обсягу виробництва

Обсяг виробництва	Змінні витрати			Умовно-постійні витрати		
	На 1-цю продукцію	На весь обсяг продукції конкретного найменування	Сукупні витрати	На 1-цю продукцію	На весь обсяг продукції	Сукупні витрати по підприємству
Зростає	Постійні	Збільш.	Збільш.	Зменш.	Зменш.	Постійні
Зменш.	Постійні	Зменш.	Зменш.	Збільш.	Збільш.	Постійні

Однак витрати не завжди можна точно віднести до тієї чи іншої категорії. Ті, витрати, які є постійними для однієї компанії, можуть бути змінними для іншої. Так, заробітна плата виробничих робітників в одній організації може нараховуватись за відпрацьований час (постійні витрати), а в іншій – за обсяг виконаних робіт (змінні витрати). Витрати на рекламу конкретного продукту будуть прямими витратами для цього виробу, в той час як витрати на рекламу компанії – це непрямі витрати для цього виробу. Отже, класифікація витрат на постійні і змінні дає можливість:

- 1) визначити ефективність виробничих дільниць, процесів;
- 2) прогнозувати обсяг виробництва та величину витрат, виходячи з наявних виробничих потужностей;

3) своєчасно втручатися у виробничий процес в разі наявності суттєвих відхилень фактичних даних від нормативних.

Поділ витрат на постійні та змінні лежить в концепції «директ-костінгу». Такий поділ дає змогу визначити кількісну залежність різних витрат від змін в умовах виробництва та реалізації при здійсненні планування, виборі варіантів рішень.

Процес формування неповної собівартості продукції за методом «директ-костінг» включає такі основні етапи:

- класифікація виробничих затрат на змінні та постійні;
- калькулювання собівартості продукції за обмеженими затратами;
- обчислення внеску на покриття, основним призначенням якого є відшкодування (покриття) постійних затрат і формування прибутку;
- віднесення постійних затрат до затрат періоду, які загальною сумою списуються на фінансовий результат і не зіставляються з конкретними видами продукції;
- формування звіту про прибутки (збитки).

Розподіл витрат на постійні і змінні важливий при виборі системи обліку і калькулювання, аналізі і прогнозуванні.

Розглянутий розподіл лежить в основі розрахунку критичної точки обсягів виробництва, аналізі порогу рентабельності, конкурентноздатності, асортименту продукції й у кінцевому рахунку для вибору економічної політики підприємства.

Ряд авторів притримується трохи іншої думки щодо поділу витрат на змінні і постійні. Так, Ф.Ф.Бутинець відносить до змінних витрат напівзмінні, які визначає як витрати, що змінюються, але непрямо пропорційно зміні обсягу діяльності. По суті, це ті самі непропорційні змінні витрати. Прикладом таких витрат називаються витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії матеріалів, або витрати часу на одиницю продукції, що поступово скорочується в міру зростання кваліфікації робітників. Але, ведучи мову про напівзмінні витрати як лише про змінні (це

підтверджують наведені приклади), Ф.Ф.Бутинець зазначає, що : «значну частину напівзмінних витрат складають змішані витрати, тобто витрати, які містять елемент як змінних, так і постійних витрат» [10, С. 22]. Як бачимо, виходить невеликий нонсенс. Хоча, можливо, автор розуміє ці витрати як ті ж самі дегресивні непропорційні змінні витрати, але тоді знову постають питання. Тому, на наш погляд, більш правильною буде класифікація витрат на змінні і постійні, яка наведена вище.

Важливою передумовою успішного управління витратами є встановлення взаємозв'язку між прямими і непрямими та змінними і постійними витратами, а також визначення їх «поведінки».

Як відомо, на групування цих витрат впливає ряд факторів, а саме :

- неоднакова залежність від обсягу виробництва: прямі витрати є в основному змінними (але не завжди), отже залежать від обсягу виробництва продукції; непрямі витрати не мають такої залежності, тому є в основному постійними або умовно-постійними;

- наявність різних способів включення витрат в собівартість окремих видів продукції: прямі витрати (сировина, основні матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників) пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, а тому можуть бути прямо і безпосередньо включені в собівартість продукції; непрямі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати по утриманню і експлуатації машин і обладнання, загальновиробничі витрати, загальногосподарські витрати) включаються в собівартість продукції з допомогою спеціальних методів;

- неоднаковий економічний зміст витрат: прямі витрати виступають як основа продукції, що виготовляється, а непрямі – як результат процесу управління і обслуговування виробництва.

Між прямими і непрямими та змінними і постійними витратами може бути 4 комбінації:

- 1) прямі і змінні: сировина, основна заробітна плата виробничих робітників;

- 2) прямі і постійні: амортизація;
- 3) непрямі і змінні: витрати на електроенергію;
- 4) непрямі і постійні: оренда підприємства

Це пояснюється тим, що деякі непрямі витрати можуть змінюватися в залежності від обсягу виробництва не дивлячись на те, що дані витрати не пов'язані прямо з конкретними одиницями продукції.

З іншої сторони, деякі постійні витрати безпосередньо пов'язані з конкретною продукцією.

Щодо класифікації витрат за їх елементами і статтями, то на відміну від вітчизняного, в західному обліку не існує чіткої класифікації за цими ознаками. При цьому термін « елементи витрат » що використовується в зарубіжній літературі, більше відповідає вітчизняному поняттю « стаття витрат ». Проведене дослідження показало, що характерною рисою західних класифікацій є їх умовність, спрощеність, поєднання різних класифікаційних ознак. Так, наприклад, К.Друрі вважає, що до собівартості включається три елемента: основні матеріали, праця основних виробничих робітників і виробничі накладні витрати [23]. На думку Ч.Хорнгрена і Дж.Фостера, є три основних елемента витрат на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [73].

Крім того, в західному обліку немає чіткого розмежування витрат на основні-накладні та прямі-непрямі. Між цими двома ознаками існує певний взаємозв'язок, але в основі цих класифікацій лежать принципово різні ознаки: в основу поділу витрат на основні і накладні лежить їх відношення до технології виробництва, тобто виробничий процес, а підставою розподілу витрат на прямі і непрямі є можливість зв'язку з об'єктом обліку, тобто особливості організації облікового процесу. Класифікація витрат на основні і накладні досить об'єктивна, хоча й існують розбіжності з приводу віднесення певних видів витрат з однієї групи в іншу. Про класифікацію витрат на прямі і непрямі є сенс говорити лише тоді, коли виробляється декілька видів продукції і немає можливості прослідкувати конкретний вид витрат до кожного виробу. В цьому

випадку об'єктом обліку є виріб і мова йде про розподіл витрат між декількома видами продукції. Але об'єктом обліку може бути й підрозділ У такій ситуації до цеху витрати можуть бути прямими, а щодо конкретних виробів, які виготовляються в даному цеху – непрямыми. Можливість віднесення витрат на конкретний об'єкт обліку, зокрема, може бути зумовлена особливостями організації виробництва або – особливостями організації облікового процесу.

1.3. Витрати періоду діяльності: класифікація, порядок обліку та списання

Витрати періоду — це витрати, які прямо не пов'язані з виготовленням конкретного товару, тому не включаються у виробничу собівартість, а належать до того періоду, в якому вони були здійснені. Пункти 17 – 26 П(С)БО 16 «Витрати» регламентують склад таких витрат. Згідно стандарту до витрат періоду відносяться адміністративні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), витрати на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») та інші операційні витрати (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»). В п. 21 регламентовано групування витрат операційної діяльності за наступними економічними елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

1.3.1. Бухгалтерський та управлінський облік адміністративних витрат

Для обліку адміністративних витрат у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. N 291 (далі План рахунків), передбачено рахунок 92 «Адміністративні витрати». За

дебетом цього рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Причому списуються ці витрати без розподілу і в тому звітному періоді, в якому вони були понесені. Це в свою чергу означає, що на кінець звітного періоду рахунок 92 «Адміністративні витрати» залишку не матиме.

Адміністративні витрати хоч і не беруть участі у створенні продукції, але необхідні для нормального функціонування виробництва.

Щоб мати інформацію про повну собівартість виробленої продукції для прийняття рішень про доцільність подальшого виробництва того чи іншого виду продукції та для потреб ціноутворення потрібно здійснювати науково обгрунтований розподіл адміністративних витрат. В даному випадку проблема виникає у правильному виборі бази розподілу цих витрат.

П.В. Іванюта підкреслює, що при формуванні повної собівартості необхідною умовою є розподіл адміністративних витрат, які він пропонує розподіляти між підрозділами пропорційно виробничим витратам [31, С. 262].

Ч. Хорнгрен відмічає, що багато компаній частину загальногосподарських витрат відносять на підрозділи і пропонує бази розподілу для окремих видів адміністративних витрат. Зокрема, об'єкт продажу - для розподілу витрат на оплату праці управлінського персоналу, кількість працівників – для витрат на утримання відділу кадрів, час надання послуг – для витрат на утримання юридичного відділу [73, С. 277].

Г.О. Партін пропонує витрати на управління розподіляти пропорційно кількості працівників, заробітній платі, годинам праці, витрати на оренду, страхування, опалення і освітлення – пропорційно площі будівлі [54, С. 118].

Потрібно вибрати базу розподілу, що в найбільшій мірі відповідає невиробничим накладним витратам. При розподілі невиробничих накладних витрат за видами продукції в традиційних системах проявляється тенденція використовувати для цього не причинно-наслідковий, а умовний розподіл. Найбільш використовуваним є розподіл невиробничих накладних витрат на основі того, наскільки продукція має відношення до затрат цього типу.

Перш ніж розподіляти адміністративні витрати потрібно визначити об'єкт розподілу. Об'єкти розподілу можуть бути проміжні та кінцеві. Вважаємо, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути лише виробничі підрозділи, тобто галузі (цехи), підрозділи промислової переробки та географічні сегменти, так як витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення в собівартість продукції. Кінцевими ж об'єктами розподілу адміністративних витрат є окремі види продукції.

Згідно горизонтального (структурного) поділу управлінської праці виділяють три рівні керівництва: вищий, середній та низовий.

Між керівниками різних ланок управління відбуваються постійні комунікації, в результаті яких приймаються відповідні управлінські рішення. З цього можна зробити висновок, що робота керівників вищої ланки пов'язана з організацією та управлінням роботи керівників нижчих ланок.

Отже, якщо існує взаємозв'язок між роботою керівників різних рівнів, то й існує залежність між витратами на їх утримання. Тому пропонуємо, як базу розподілу адміністративних витрат використовувати величину загальновиробничих витрат певного підрозділу. Дана база є доцільною і для розподілу адміністративних витрат на кінцеві об'єкти в середині підрозділу.

На думку Л.В. Нападовської накладні витрати поділяються на дві групи: накладні загальновиробничі і загальногосподарські. Виробничі накладні витрати – це витрати на організацію, обслуговування і управління виробництвом. Вони виникають у виробничих підрозділах – відділах, цехах, дільницях. Призначення, характер і функціональна роль цих витрат пов'язана безпосередньо з виробництвом [49, С.143]. В склад виробничих і накладних витрат включаються витрати на утримання і експлуатацію обладнання, цехові витрати на управління і утримання будинків, споруд виробничого призначення і ін. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання по відношенню до виробництва є основними, так як без машин і обладнання неможливий процес

виробництва. Однак вони не можуть бути віднесені до прямих витрат на продукцію, на виробничий процес, на замовлення, наприклад, витрати на профілактичний огляд обладнання, поточний ремонт обладнання.

До витрат на утримання і експлуатацію обладнання відносять витрати на матеріали для поточного догляду і ремонту обладнання; амортизація обладнання і транспортних засобів (внутрішньозаводського транспорту); заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи робітників, які обслуговують обладнання; витрати всіх видів енергій, пари, стиснутого повітря, води, послуги допоміжних виробництв; вартість МШП; інші витрати, пов'язані з роботою обладнання.

Невиробничі накладні витрати викликаються функціями управління, які за своїм характером, призначенням і роллю відрізняються від виробничих функцій і функцій організації виробництва. Ці витрати виникають в рамках підприємства.

Діюча номенклатура статей загальногосподарських витрат групує витрати для здійснення функції підготовки виробництва, організаційної функції і безпосередньо функції управління. Таке об'єднання різних за економічним змістом витрат утруднює нормування, планування, контроль і аналіз витрат. Для цілей створення системи контролю і визначення прибутку, розкриття чинників, що впливають на виробничі витрати, було б доцільно згрупувати їх за функціональним призначенням, а всередині їх – по елементах витрат (рис. 1.6).

Вибраний напрямок класифікації витрат дозволяє локалізувати витрати за місцем їх виникнення, розкриває зміст витрат в розрізі служб підприємств і дає можливість їх розподілу як по відношенню до видів продукції, так і на виробничі витрати і утримання робочої сили і т.д. Наприклад, до витрат на технічне управління відносять витрати на утримання працівників технічних служб, їх заробітну плату і утримання на соціальні заходи, амортизацію, витрати на утримання і ремонт будинків і споруд, зайнятих технічними службами; утримання загальнозаводських лабораторій, знос і витрати на

встановлення інвентаря; витрати на технічне удосконалення і інші. Частину цих витрат можна прямо віднести до видів продукції: винаходи, технічне удосконалення конструкції виробу; друга частина має відношення до окремих виробничих підрозділів і розподіляється разом з виробничими накладними витратами.

Як і всі інші витрати підприємства, накладні витрати розглядаються в управлінському обліку в залежності від цілей управління.

Передусім важливий порядок розподілу виробничих накладних витрат для оцінки матеріально-виробничих запасів, тобто розподіл між готовою продукцією, незавершеним виробництвом і видами продукції.

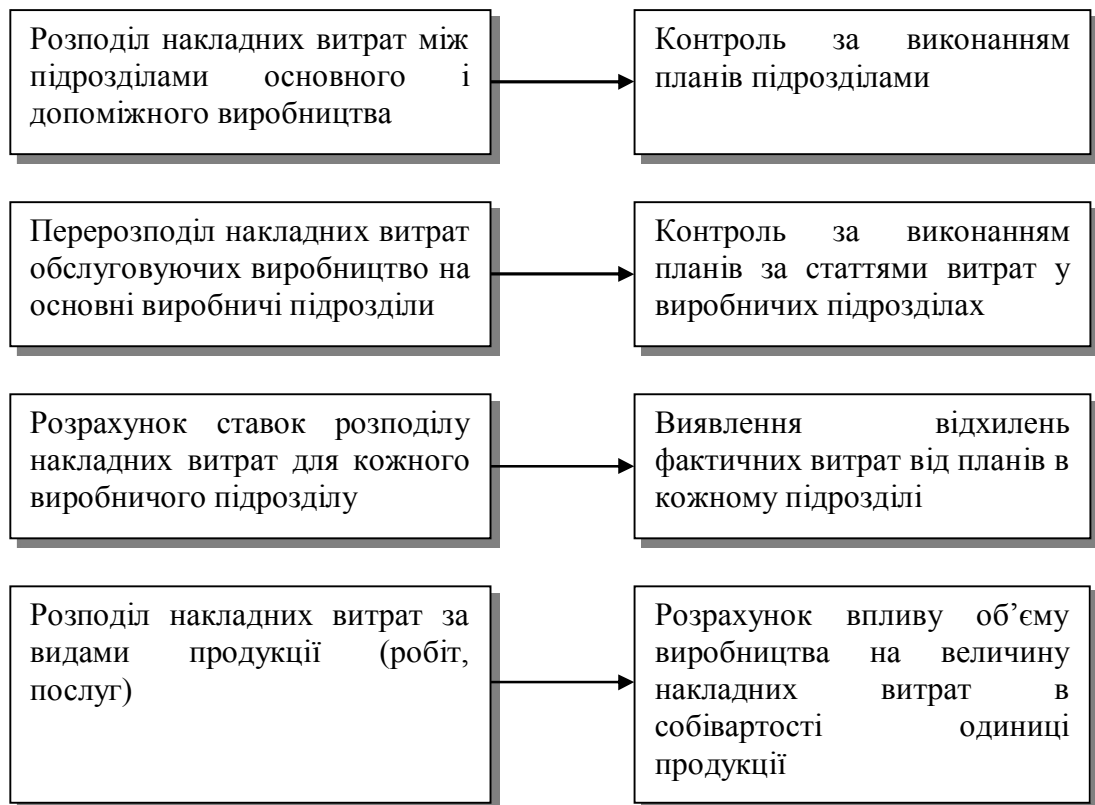


Рис. 1.6. Схема розподілу виробничих накладних витрат і контроль за ними

При виборі методу розподілу необхідно виходити з конкретних умов виробництва, яким визначається індивідуальна собівартість виробу, окремої ваги кожного виду витрат, зв'язок витрат з об'ємом продукції.

Невиробничі накладні витрати мають різну облікову політику відшкодування. Вони:

- можуть бути віднесені до витрат поточного періоду і повністю включатися в собівартість реалізованої продукції загальною сумою без розподілу за видами продукції;
- розподілені на продукцію пропорційно виробничій собівартості виробів.

Розподіл адміністративних витрат пропонуємо здійснювати в кінці періоду у Відомості розподілу адміністративних витрат, де спочатку розподіл здійснювати на проміжні об'єкти, а потім на кінцеві.

Продемонструємо розподіл адміністративних витрат між підрозділами на прикладі ТОВ «Петропал».

Наступним кроком є розподіл адміністративних витрат в середині підрозділу на окремі види продукції. При даному розподілі величина даних витрат, що припадає на одиницю продукції залежить від використовуваної на підприємстві бази розподілу загальновиробничих витрат. Тому важливо правильно вибрати базу розподілу загальновиробничих витрат, так як вона впливає на величину адміністративних витрат в собівартості виробленої продукції, а, отже, і на правильність управлінських рішень.

Таблиця 1.4

Розподіл адміністративних витрат між виробничими підрозділами в ТОВ «Петропал»

Підрозділи	Загальновиробничі витрати (база розподілу-прямі витрати), грн.	Коефіцієнт розподілу	Адміністративні витрати, грн.
Ковбасний цех	105325	1,8674	196688
Цех обвалки мяса	54442	1,8674	101667
Цех холодильник	18356	1,8674	34279
Всього	178123	X	332634

Таким чином, основним завданням управлінського обліку адміністративних витрат є правильне їх відображення за місцями виникнення і економічно обґрунтований розподіл, а також віднесення на собівартість окремих видів продукції. Від виконання цих завдань залежить коректність контролю за формуванням цих витрат і правильність розрахунку повної собівартості продукції, що має важливе значення для ціноутворення.

Наведені пропозиції щодо удосконалення обліку адміністративних витрат не відкидають сучасної методики їх обліку. У фінансовому обліку адміністративні витрати мають списуватись на рахунок 79 «Фінансові результати». В управлінському ж обліку адміністративні витрати потрібно розподіляти на окремі види виробленої продукції, формуючи її повну собівартість. При цьому досліджувані витрати не будуть капіталізуватись у виробничих витратах, а керівники матимуть необхідну їм інформацію.

Пропонуємо наступну модель відображення адміністративних витрат у бухгалтерському та управлінському обліку (рис. 1.7, 1.8).

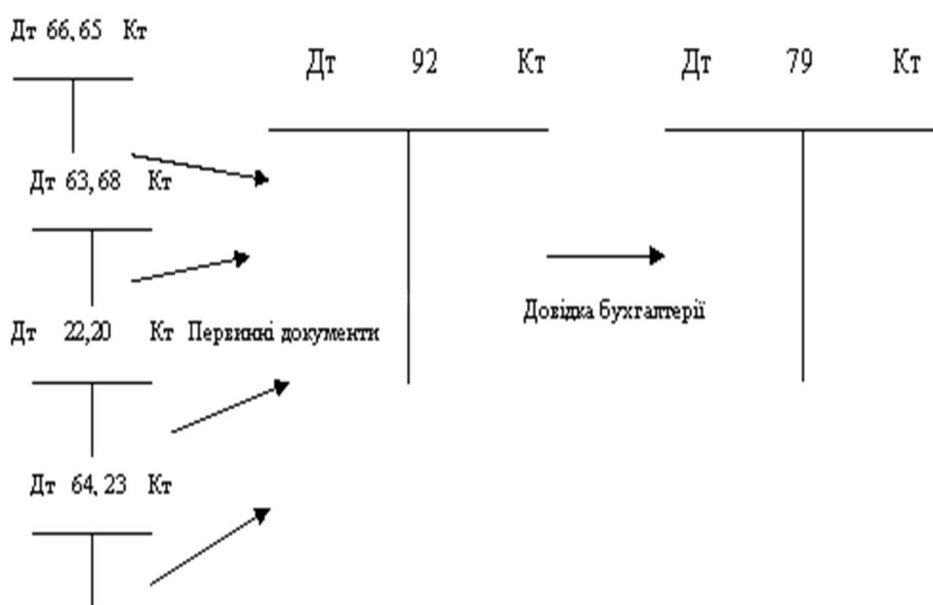


Рис.1.7. Відображення списання адміністративних витрат у фінансовому обліку

Отже, в управлінському обліку буде своя інформаційна база, що забезпечить керівництво повною інформацією про адміністративні витрати для прийняття правильних та обґрунтованих управлінських рішень для подальшого планування і прогнозування діяльності підприємств.

Підставою для записів за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» є ті ж самі документи, що й для обліку загальнопромислових витрат, а саме накладна, рахунок, авансовий звіт, ВКО, розрахунок бухгалтерії. Крім того, можуть бути рахунки за експлуатацію легкових автомобілів, рахунки на орендну плату за приміщення офісу і інші. Дані про адміністративні витрати накопичуються у зведених документах. Списання їх на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

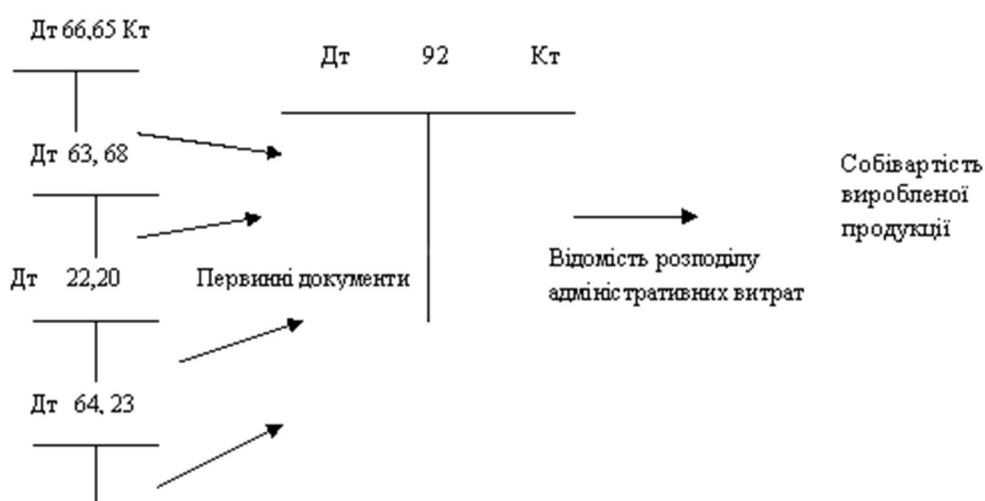


Рис. 1.8. Відображення списання витрат в управлінському обліку

Аналітичний облік адміністративних витрат в розрізі окремих статей, а також синтетичний в розрізі кореспондуючих рахунків здійснюється в журналі 5 або 5А (при використанні рахунків 8 класу).

Загальна схема організації обліку адміністративних витрат представлена на рис. 1.9.

Облік адміністративних витрат без використання рахунків класу 8 відображається в бухгалтерському обліку такими записами (табл. 1.5).

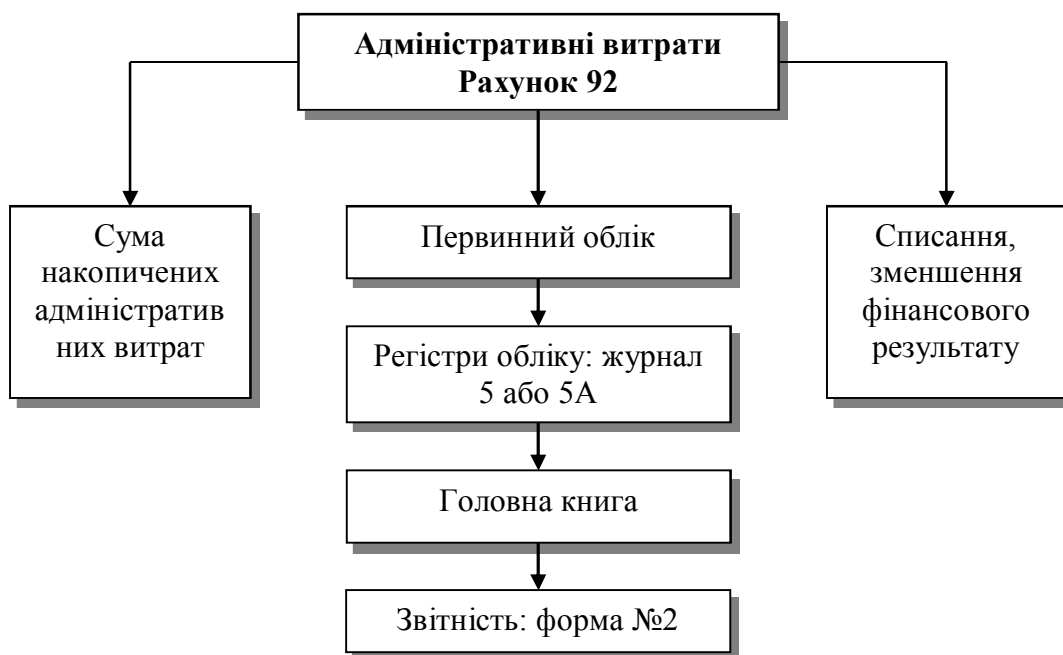


Рис. 1.9. Загальна схема організації обліку адміністративних витрат

Таблица 1.5

Бухгалтерські записи з обліку адміністративних витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Відображення суми нарахованої заробітної плати адміністративному персоналу	92	661
2. Відображення суми нарахувань ЄСВ	92	65
3. Відображення суми амортизації нематеріальних активів	92	133
4. Відображення суми амортизації приміщень офісу	92	131
5. Відображення суми витрат на оплату гонорарів за професійні послуги. Одночасно на суму податку на додану вартість, включену до вартості послуг (нарахування витрат за послугами по першій події)	92 641	685 685
6. Відображення суми орендної плати за приміщення офісу	92	685
7. Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92	20
8. Передано в експлуатацію МШП загальногосподарського призначення	92	22

Продовження табл.1.5

1	2	3
9. Включено до складу адміністративних витрат вартість готової продукції, що використовується для загальногосподарських потреб	92	26
10. Включено до складу адміністративних витрат вартість товарів, що використані для загальногосподарських потреб	92	28
11. Оплачено готівкою загальногосподарські витрати	92	301
12. Списано на загальногосподарські витрати суму незадоволених претензій	92	374
13. Отримано юридичні послуги по оцінці майна	92	631
14. Списано адміністративні витрат в кінці періоду	79	92

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

- стосовно амортизації - «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- стосовно малоцінних та швидкозношуваних предметів – «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 оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

1.3.2. Облік та розподіл збутових витрат

Збутовою діяльністю слід вважати комплекс заходів від планування обсягів реалізації товарної продукції залежно від мети продажу; врахування цінової політики; до пошуку каналів збуту з визначенням факторів, які забезпечують його ефективність. Метою збутової діяльності є доставка товарної продукції та своєчасне отримання доходу у вигляді виручки, а її

здійснення залежить від впливу контрольованих і неконтрольованих факторів, що зумовлюють високий рівень ризику та невизначеності ринку.

До збутової діяльності як системи товароруху слід включити (рис.1.10).

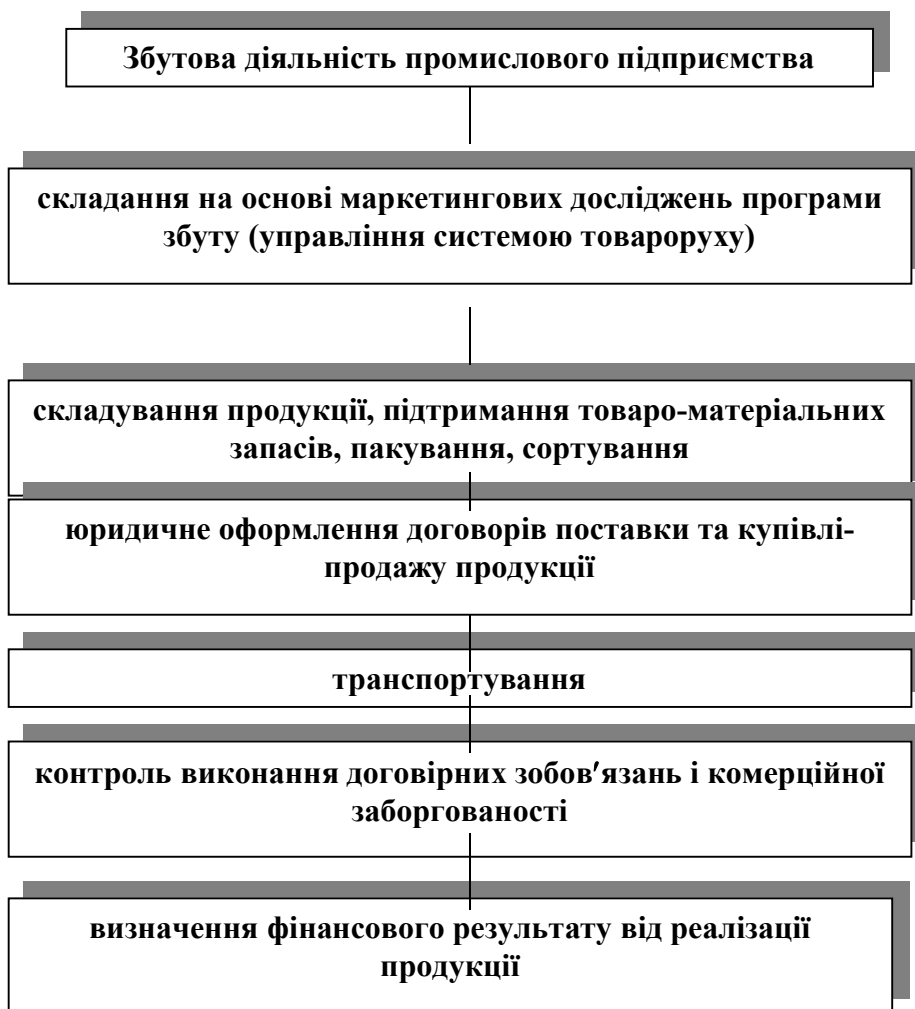


Рис. 1.10. Функціональні системи збутової діяльності

Заради економічної достовірності, зауважимо, що в 20-х роках цього століття англійський професор Е.Чемберлін вів мову про витрати на виробництво і збут, проте він відносив до витрат на збут витрати на його стимулювання, рекламу, заробітну плату персоналу, зайнятого розподілом продукції, знижки, які надають покупцям з метою збільшення їх зацікавленості, витрати на влаштування вітринних експозицій і виставок нових товарів, витрати на дослідження ринків збуту [2, С.146].

В сучасних умовах господарювання ці витрати можна охарактеризувати як маркетингові, тому вважаємо, що Е.Чемберлін зробив одну з перших спроб

розмежування витрат на збут і маркетинг. За теорією вченого, при їх розмежуванні необхідно керуватися двома критеріями: 1) потреби споживачів; 2) попит на продукт. Звідси, витратами збуту можна вважати витрати, які: 1) не змінюють криву попиту; 2) покриваються споживачами, задовольняючи їх потреби; 3) здійснюються з метою пристосувати продукту до попиту. Маркетингові ж витрати – це витрати: 1) необхідні для зміни кривої попиту; 2) зміни потреб споживачів; 3) для пристосування попиту до продукту.

Основною метою збуту продукції є її доставка споживачу та своєчасне отримання грошових коштів.

Наведемо декілька ознак економічної категорії «збут» і дамо їх коротку характеристику.

1. Концептуальний підхід – бажаний рівень реалізації досягається завдяки заходам щодо стимулювання збуту.
2. Теорія життєвого циклу товару – завершальна стадія кругообороту капіталу на підприємстві.
3. Інституційний підхід – охоплює лише процес реалізації (пакування, складування, транспортування, опрацювання замовлень, управління товарорухом).
4. Системний підхід – підсистема господарської діяльності підприємства.
5. Управлінський підхід – управління рухом товарів від виробника до споживача.
6. Потреба – задовольняє потреби споживачів.
7. Характер досягнення поставлених цілей – шляхом фізичного переміщення товарів.
8. Кінцевий результат діяльності – задоволення потреб споживача; виручка від реалізації продукції.

Залежно від потреб інформаційного забезпечення системи управління можна виділити такі етапи організації первинного обліку збутової діяльності (рис. 1.11).

На основі вивчення ряду літературних джерел з організації маркетингу і збуту на підприємстві, можна прийти до висновку, що збутова діяльність ідентична маркетинговим категоріям «товарорух» або «розподіл», оскільки: по-перше, товарорух – це діяльність підприємства з планування, практичної реалізації і контролю за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до місця експлуатації з метою задоволення потреб та попиту споживачів і забезпечення прибутку для виробників; по-друге, товарорухом називається система, яка забезпечує доставку товарів до місць продажу в точно визначений час і з максимально високим рівнем обслуговування.



Рис. 1.11. Етапи організації первинного обліку збуту в операційній діяльності

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16

«Витрати» витрати на збут-продаж, реалізацію-продукції, послуг, товарів формує окрему статтю звітності про фінансові результати, і це означає, що у бухгалтерському обліку має бути передбачено відокремлене формування цих витрат [58].

До витрат щодо збуту продукції, товарів, послуг належать ті, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, товарів, тобто позавиробничі витрати. А саме:

- витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, затрати на ремонт тари;
- транспортні витрати на доставку продукції від станції відправлення (пристань) до станції (пристані) призначення;
- витрати на вантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;
- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальним або збутовим організаціям за продаж ними продукції, яка не може бути реалізована підприємством і тому передається для реалізації на комісійних засадах;
- витрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;
- утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації.

До «Витрат на збут» відносяться також витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції:

- оплата праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження;
- оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій;
- оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;
- фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції;

- надання знижок (дисконту) покупцям;
- гарантійне обслуговування покупців.

До цієї групи належать також витрати на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів – включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу в розмірі до двох процентів від обсягів реалізації продукції.

Разом з тим до витрат щодо збуту продукції не належать:

- вартість тари, що відшкодовується понад ціну товару;
- витрати на тару та упаковку, якщо преїскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без тарування;
- витрати на тару, якщо тарування продукції (відповідно до встановлених технологічним процесом) проводяться у цінах до задачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;
- витрати з упакування і транспортування продукції, відшкодовувані покупцями;
- знижка цін, наданих торгівельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат.

Облік витрат щодо збуту ведуть на рахунок 93 «Витрати на збут».

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

Загальна методика обліку витрат на збут з реалізації за елементами аналогічна методиці обліку затрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається можливість їх прямого або непрямого віднесення на відповідний вид продукту. Непрямі витрати поділяються між окремими видами продукції.

За контрактом з покупцем окремі витрати по збуту можуть бути відшкодовані продавцю. Залежно від того, за чий рахунок здійснюються

витрати, до рахунку «Витрати на збут» доцільно відкрити два субрахунки: за рахунок продавця та за рахунок покупця.

У зв'язку з тим, що витрати зі збуту є частиною собівартості проданої (реалізованої) продукції та впливають на фінансовий результат, доцільно проводити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком. У цьому випадку витрати щомісячно розподіляються так:

а) витрати (крім транспортних) – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;

б) транспортні витрати (якщо їх питома вага значна) – за видами реалізованої продукції, їх просто списують наприкінці місяця.

Для розподілу витрат по збуту у бухгалтерії складають довідку – розрахунок або відомість розподілу, де вказують види реалізованої продукції, її виробничу собівартість.

Як правило, загальна сума витрат по збуту повністю списується і включається до собівартості проданої (реалізованої) продукції. При цьому робиться бухгалтерський запис, дебет рахунку 79 «Фінансові результати», кредит – 93 «Витрати на збут».

Будь-яке виробниче підприємство може мати витрати зі збуту. Важливим сьогодні є те, що для обліку витрат зі збуту продукції призначений окремий рахунок, на якому обліковуються витрати, що підлягають списанню на зменшення фінансового результату у періоді їх виникнення.

При списанні пакувальних матеріалів складається бухгалтерський запис Дт 903 Кт 201. Витрати на службові відрядження працівників збуту відображаються по дебету рахунку 93 в кореспонденції з кредитом рахунку 372. Нараховані послуги на рекламу готової продукції, що продається, маркетингові послуги, а також послуги сторонніх організацій з транспортування товарів покупцеві (аналітичний облік ведеться за видами витрат) в бухгалтерському послуг передувала передплата, або на рахунок 641, якщо нарахування послуг – перша подія – Дт 644 (641) Кт 685. При нарахуванні витрат на ремонт тари складається бухгалтерський запис Дт 93 Кт 201,66. Якщо продукцію було ре-

алізовано з гарантією, створюється резерв для покриття витрат за гарантійним ремонтом, що можливо відбудеться, і відображається це на дебеті рахунку 93 в кореспонденції з кредитом рахунку 473. Витрати пов'язані зі збутом продукції, у кінці року або у кінці звітного місяця списуються записом Дт 791 Кт 93.

Повний перелік витрат, пов'язаних зі збутом готової продукції, наведений у п.19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Якщо підприємство має власний пункт продажу готової продукції, то витрати, пов'язані з нарахуванням зарплати продавцям, амортизацією, ремонтом, орендою торговельного обладнання, а також інші витрати з утримання пункту продажу будуть обліковуватись на рахунку 93 «Витрати на збут».

Загальна методика обліку витрат на збут з реалізації за елементами аналогічна методиці обліку затрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається можливість їх прямого або непрямого віднесення на відповідний вид продукту. Непрямі витрати поділяються між окремими видами продукції.

Зазвичай в організаціях попередньо складають кошторис збутових витрат для того, щоб керівники виробництва знали розмір допустимих витрат, могли приймати рішення. Для отримання інформації, придатної для прийняття рішень, кошторис збутових витрат коригують з врахуванням досягнутого об'єму виробництва і порівнюють з фактичними витратами.

Вважаємо, що збутові витрати доцільно розподіляти пропорційно до загальної вартості продукції лише у тих випадках, коли на підприємстві є продукція, яка, окрім значних виробничих витрат, потребує додаткових особливих умов зберігання і (або) транспортування. У всіх інших випадках економічно обґрунтованим є розподіл збутових витрат, особливо витрат на складування, між групами продукції на основі використання натуральних показників обсягів реалізації – кількість штук, упаковок, вага продукції.

Для збільшення точності віднесення вказаних витрат на ринкові сегменти рекомендуємо використовувати за базу розподілу величину прямих витрат на

транспортування, а на групи продукції – кількість отриманих замовлень, оскільки величина витрат на збут більше залежить від кількості відвантажень і перевезень, ніж від кількості реалізованої продукції.

Враховуючи переваги і недоліки групування збутових витрат, поданого в П(С)БО 16 «Витрати», ми розробили самостійну систему їх класифікації:

1. Витрати на складування продукції та підтримання товарно-матеріальних запасів:

- заробітна плата складських працівників і витрати на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів;
- орендна плата;
- нестача готової продукції.

2. Витрати на планування продукції:

- вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції;
- витрати на ремонт тари;
- заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих сортуванням і пакуванням.

3. Витрати, пов'язані з транспортуванням продукції (товарорухом):

- витрати на вантажно-розвантажувальні роботи;
- заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих транспортними перевезеннями готової продукції до споживачів;
- витрати на ремонт, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, амортизація автомобільного транспорту;
- страхування продукції;
- оплата послуг транспортно-експедиційних і посередницьких організацій;
- оплата митних витрат.

4. Витрати на управління збутовою діяльністю:

- основна і додаткова заробітна плата і витрати на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування;

- утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту;
- поштові, телефонні, канцелярські витрати;
- витрати на придбання та обслуговування оргтехніки;
- витрати на відрядження;
- витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.

5. Інші витрати:

- витрати на придбання ліцензії на оптову торгівлю готовою продукцією, юридичні консультації, страхування ризиків;
- витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Для цілей управління доцільно провести поділ збутових витрат щодо обсягу продажу на змінні й умовно-постійні. Змінні витрати (залежать від обсягу продажу) – це витрати на транспортування, відрядну оплату праці експертів, витрати на зберігання продукції сортування, пакування, доопрацювання, комплектування, витрати на тару, на оформлення замовлень, на відрядження, комісійні, знижки з ціни. Умовно-постійні витрати (не залежать від зміни обсягу продажу) – це витрати на заробітну плату спеціалістів-погодинників разом з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оренду, витрати на техніку безпеки, на придбання додаткової інформаційної літератури, адміністративно-управлінські. Такий поділ дає змогу приймати рішення щодо обсягів збуту продукції, ціни реалізації, величини заробітку персоналу, зайнятого в системі збуту.

Облік збутових витрат доцільно організовувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. Центри витрат збутової діяльності можна поділити на: а) пов'язані з виробництвом продукції: сортування, пакування, складування, де виникають додаткові збутові витрати; б) пов'язані з товарорухом, - опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування. Центрами додаткових витрат збуту є склади готової продукції. Облік складських витрат доцільно організовувати за

матеріально відповідальними особами, контроль за діяльністю яких здійснюють на підставі звітних даних. Звітність завідуючих складами готової продукції можна поділити за періодичністю на: щоденну – картки складського обліку; щотижневу – накопичувальна відомість залишків готової продукції; щомісячну – книга залишків готової продукції або оборотна відомість, відомість збутових витрат; квартальну, річну – баланс, інвентаризаційна відомість. Ведення обліку за допомогою автоматизованих систем дає можливість отримувати інформацію про рух готової продукції у будь-який момент – на запит. Складські звіти необхідні відділу збуту для забезпечення оперативного контролю за виконаними програмами збуту та виявлення відхилень від запланованого рівня товарного запасу.

Оскільки збут визнаний складовою маркетингового комплексу, доцільно збутові витрати включати до складу маркетингових і, відповідно, перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати». На цьому рахунку слід відображати загальну суму таких витрат з деталізацією за видами маркетингової діяльності у розрізі субрахунків рахунку 93. Витрати на збут пропонується обліковувати у складі вищезгаданих маркетингових витрат на субрахунку 931 «Витрати на збут» (932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати»).

Витрати, що виникають внаслідок збуту продукції, можна поділити на прямі та непрямі. Прямі – безпосередньо відносять на сегмент, непрямі – розподіляють між сегментами на основі обраної бази (рис.1.12, рис.1.13).

Зауважимо, що практика розподілу збутових витрат, яка склалася на підприємствах, - пропорційно до виробничої собівартості готової продукції, або ж до виручки від реалізації продукції, має ряд недоліків:

- розподіл збутових витрат пропорційно до виробничої собівартості призводять до того, що матеріально і трудомістка продукція стає ще дорожчою за рахунок включення до її вартості більшої частини непрямих витрат;

- розподіл збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації, маючи на меті рівномірно віднести витрати на групи реалізованої продукції на

основі визначеного коефіцієнта розподілу, сприяє збільшенню вартості і так дорогих готових виробів, хоча насправді витрати на складування та транспортування цієї продукції можуть бути незначними.

Вважаємо, що практику розподілу збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації доцільно застосовувати лише у тих випадках, коли на підприємстві є продукція, яка, окрім значних виробничих витрат, потребує додаткових особливих умов зберігання і (або) транспортування. У всіх інших випадках економічно обґрунтованим є розподіл збутових витрат, особливо витрат на складування, між групами продукції на основі використання натуральних показників обсягів реалізації – кількість штук, упаковок, вага продукції.

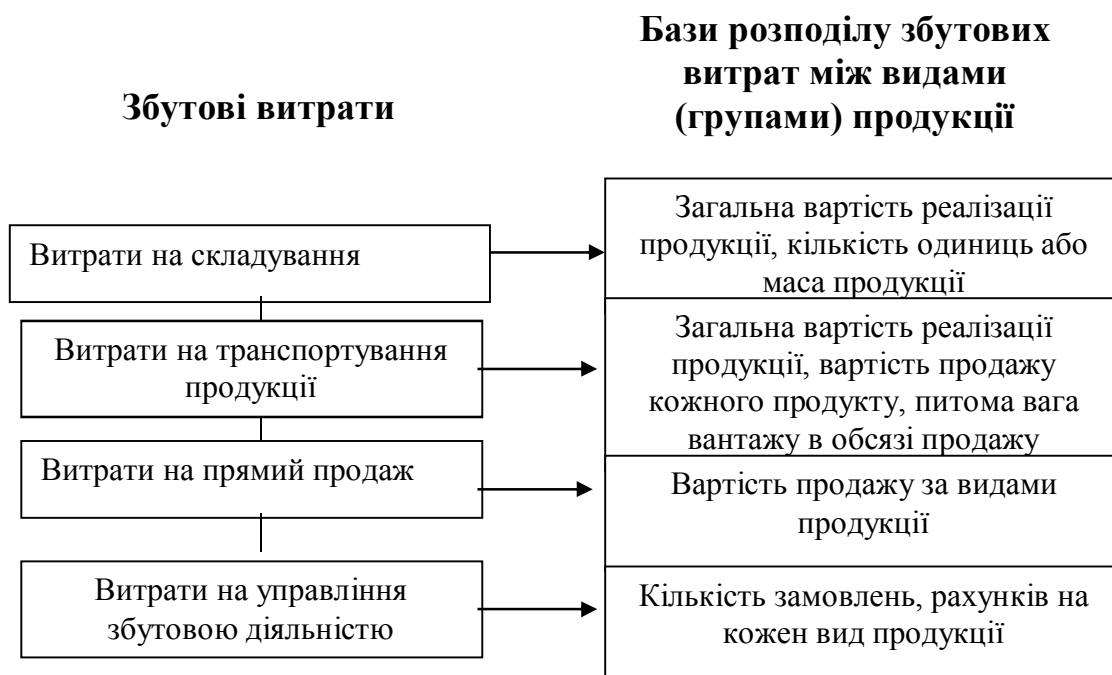


Рис. 1.12. Бази розподілу збутових витрат між видами продукції.

Розподіл непрямих транспортних витрат між географічними ринками збуту можна проводити, виходячи з питомої ваги кількості продукції, реалізованої на даному ринку. Для збільшення точності віднесення вказаних витрат на ринкові сегменти рекомендуємо використовувати за базу розподілу величину прямих витрат на транспортування, а на групи продукції – кількість отриманих замовлень, оскільки величина витрат на збут більш залежить від кількості відвантажень і перевезень, ніж від кількості реалізованої продукції.

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

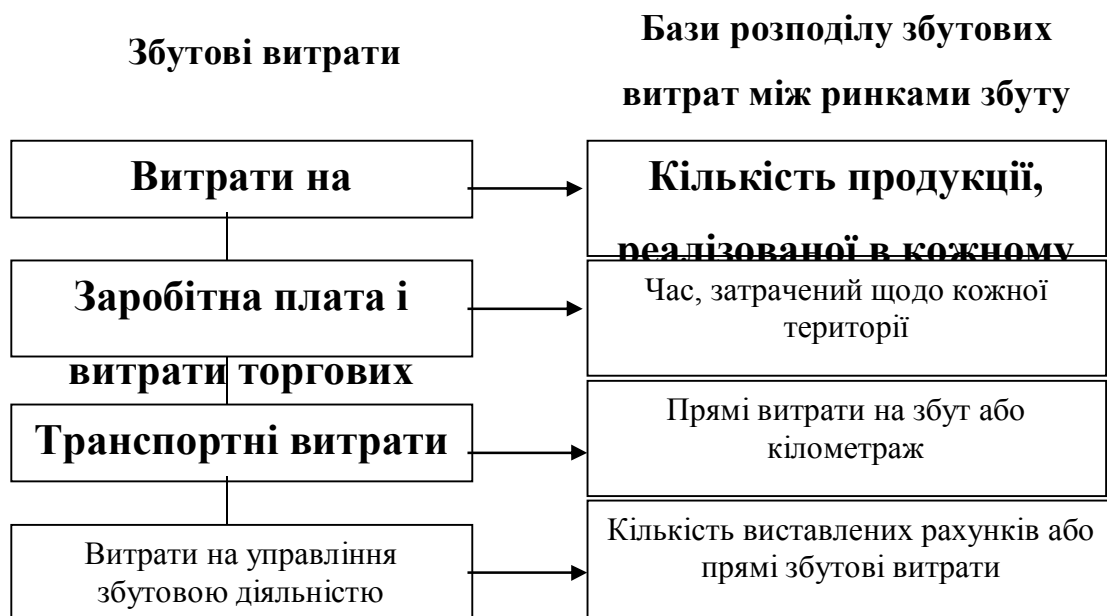


Рис. 1.13. Бази розподілу збутових витрат між ринками збуту.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Синтетичний облік збутових витрат зображений в табл.1.6.

Таблиця 1.6

Бухгалтерські проводки по рахунку 93 «Витрати на збут»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано пакувальні матеріали	93	20
2	Передано в експлуатацію МШП для потреб збуту	93	22
3	Включено у витрати на збут вартість готової продукції, використаної для потреб реалізації	93	26
4	Оплачено готівкою витрати на збут	93	301
5	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	372
6	Створено резерв для покриття витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	93	473

Продовження табл.1.6

1	2	3	4
7	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту і єдиний соціальний внесок	93	661, 65
8	Прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93	685
9	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються в збутовій діяльності	93	13
10	Списано витрати на збут на фінансові результати	791	93

В управлінському обліку облік збутових витрат доцільно організувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. Центри витрат збутової діяльності можна поділити на: а) пов'язані з виробництвом продукції: сортування, пакування, складування, де виникають додаткові збутові витрати; б) пов'язані з товарорухом, – опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування. Центрами додаткових витрат збуту є склади готових виробів. Облік складських витрат доцільно організувати за матеріально відповідальними особами, контроль за діяльністю яких здійснюють на підставі звітних даних.

1.3.3. Інші витрати операційної діяльності: склад, класифікація та порядок списання

Витрати іншої операційної діяльності - це постійні витрати, які не відносяться до витрат виробництва та не пов'язані з обсягом діяльності підприємства, проте виникають в ході операційної діяльності. Розглянемо детальніше погляди науковців, щодо ідентифікації складових елементів витрат іншої операційної діяльності.

З.В. Задорожний розглядає витрати іншої операційної діяльності у розрізі елементів витрат (табл. 1.7).

На думку, М.В. Реслер, до складу витрат іншої операційної діяльності доцільно відносити: витрати на утримання об'єктів соціальної сфери; нестачі

і втрати від псування цінностей; втрати від знецінювання запасів; собівартість реалізованих запасів.

Таблиця 1.7

**Склад витрат іншої операційної діяльності підприємства
(Задорожний З.В.) [29]**

	Елементи витрат	Статті витрат іншої операційної діяльності
1	Матеріальні витрати	Собівартість реалізованих виробничих запасів
2	Витрати на оплату праці	Витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури
3	Відрахування на соціальні заходи	
4	Амортизація	Витрати на утримання необоротних активів соціальної сфери
5	Непродуктивні витрати	Втрати від знецінення запасів, нестачі та втрати від псування цінностей
6	Інші витрати	Сумнівні та безнадійні борги

Автор об'єднує всі витрати іншої операційної діяльності підприємства у три блоки:

- 1) витрати, які враховуються в повну собівартість продукції;
- 2) витрати операційної діяльності, які відповідно до облікової політики підприємства мають різне позиціонування, тобто одні й ті ж витрати на одному підприємстві відносяться до адміністративних витрат, а на іншому - до витрат іншої операційної діяльності;
- 3) витрати іншої операційної діяльності, які визначаються на всіх підприємствах за єдиною методикою [61, С.21].

В ході проведеного дослідження нами було проаналізовано наукові напрацювання зарубіжних вчених у частині визначення складових елементів витрат іншої операційної діяльності, що надасть змогу здійснити порівняння та узагальнення складу вищезазначених об'єктів бухгалтерського обліку.

Ю.А. Бабаєв і І.П.Комісарова досить ґрунтовно визначили наступний склад витрат іншої операційної діяльності: штрафні санкції за порушення умов договорів (штрафи, пені, неустойки); відшкодування заподіяних

підприємством збитків; збитки минулих років, визнані в звітному році; суми дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності та інших боргів, нереальних до стягнення; витрати, пов'язані з благодійною діяльністю; витрати на проведення спортивних заходів, відпочинку, розваг, заходів культурно-просвітницького характеру [7, С.292-293].

Відомий російський вчений проф. Я.В. Соколов до складу витрат іншої операційної діяльності включає: сумнівні та безнадійні борги, які виникли внаслідок здійснення суб'єктом господарювання операційної діяльності; витрати на утримання об'єктів соціальної сфери; втрати від курсової різниці; суми уцінки активів; витрати на утримання невиробничих основних засобів [63, С.442].

Згідно з нормами ПКУ до складу витрат іншої операційної діяльності потрапляють: втрати від операцій з іноземною валютою, курсові різниці амортизація наданих в оренду основних засобів, витрати понесені на створення страхових резервів, витрати, пов'язані зі сплатою податків і зборів, витрати на придбання літератури та періодичних видань, витрати на Інтернет послуги, інші операційні витрати платника податку [56].

Проведені дослідження міжнародних стандартів фінансової звітності засвідчили, що до складу витрат іншої операційної діяльності, включаються; збитки від реалізації основних засобів; амортизація придбаного гудвілу; витрати на реструктуризацію підприємства.

Таким чином, проаналізувавши вітчизняну законодавчу базу, слід зазначити, що структура витрат іншої операційної діяльності за П(С)БО та ПКУ обґрунтована недостатньо, що зумовлює неможливість їх ідентифікації та може викликати проблеми під час їх облікового відображення та контролю.

Відповідно до складу витрат іншої операційної діяльності підприємства доцільно включати: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати від операцій із іноземною валютою; собівартість реалізованих виробничих запасів та необоротних активів утриманих для продажу ; непродуктивні витрати іншої

операційної діяльності; витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури; витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства; витрати на благодійну діяльність підприємства; витрати на збереження майна підприємства; витрати на представництво та підтримку іміджу; витрати на сплату окремих податків і зборів; витрати на транспорт і зв'язок; інші витрати операційної діяльності.

До складу витрат від операцій із іноземною валютою пропонуємо виносити; витрати, які виникають внаслідок купівлі-продажу іноземної валюти; втрати від операційної курсової різниці.

Сумнівні та безнадійні борги, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнанні до сплати штрафи, пені, неустойки від операційної діяльності доцільно обліковувати у складі непродуктивних витрат іншої операційної діяльності.

До складу витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури варто відносити: витрати на утримання медичних пунктів, їдалень, дитячих садків, оздоровчих баз відпочинку (санаторіїв, профілакторії) та інших об'єктів соціальної інфраструктури, які знаходяться на балансі підприємства.

Заслужують на увагу витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства, які виділено у складі витрат іншої операційної діяльності підприємства. До них належать: витрати, які пов'язані з нарахуванням разової матеріальної допомоги; компенсація вартості путівок на санаторно-курортне лікування; оплата перших п'ять днів допомоги по тимчасовій непрацездатності; витрати на добровільне медичне страхування працівників підприємства; витрати на облаштування робочих місць для інвалідів; витрати на переїзд працівника і членів його сім'ї до нового місця роботи; витрати на навчання та перепідготовку кадрів; інші витрати, які пов'язані з матеріальною та соціальною підтримкою працівників підприємства.

До складу витрат на збереження майна підприємства пропонуємо відносити такі: витрати на протипожежну безпеку, витрати на техніку безпеки, витрати на садову охорону, тощо.

Виділено в окрему групу витрати на представництво та підтримку іміджу, до складу яких доцільно включати: витрати на іміджеву рекламу на радіо та телебаченні; сплата членських внесків; витрати на масове відкликання готової продукції; витрати на гранти, призи тощо.

Таким чином, запропонований деталізований склад витрат іншої операційної діяльності підприємства надасть змогу здійснювати ефективно ведення їх бухгалтерського обліку та контролю.

В умовах ринкової економіки більшість суб'єктів господарювання не приділяють значної уваги класифікації витрат іншої операційної діяльності. Надзвичайно актуальним залишається питання розробки раціональної класифікації витрат іншої операційної діяльності з метою вдосконалення їх обліку та внутрішнього контролю.

Методологія та методика дослідження ефективності управління витратами повинна базуватись насамперед на обґрунтованій, цілеспрямованій класифікації витрат за певними ознаками, що дасть змогу забезпечити виокремлення різновидів витрат залежно від встановлених цілей обліку на підприємстві та сформувати базу для планування, контролювання і регулювання відповідних пріоритетних груп витрат. Тому класифікація витрат іншої операційної діяльності є основою для правильної організації їх обліку, контролю та ефективного управління.

Класифікація виступаючи одним із методів пізнання, використовується під час дослідження різних об'єктів та явищ. Це свого роду системний розподіл об'єктів, процесів та явищ за визначеними критеріями.

Бухгалтерський облік та контроль витрат іншої операційної діяльності в сучасних ринкових умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які сприяють дієвій організації системи управління ними. Розробка економічно обґрунтовано класифікації витрат іншої операційної діяльності допомагає визначити об'єкти витрат, організувати планування витрат за єдиною методологією, здійснювати їх облікове відображення, аналіз та контроль.

За відношенням до монетарних статей, витрати іншої операційної діяльності рекомендуємо поділяти на монетарні і немонетарні. До монетарних відносяться всі нараховані (як кредиторська заборгованість) або прямо сплачені витрати іншої операційної діяльності (наприклад, витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства: витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури). До немонетарних витрат іншої операційної діяльності будуть належати витрати, які не пов'язані з відтоком грошових коштів (амортизація наданого в оперативну оренду майна, формування резерву сумнівних боргів, втрати від знецінення запасів). Поділ витрат іншої операційної діяльності на монетарні та немонетарні пов'язаний із тим, що збільшення останніх створює грошові «надлишки», оскільки в бухгалтерському обліку були відображенні витрати, а фактично гроші на їх погашення не були використанні.

Залежно від видів іншої операційної діяльності, витрати поділяються на витрати неосновної операційної діяльності та витрати від операцій, які забезпечують управління основною операційною діяльністю. Такий поділ доцільно проводити з метою визначення достовірності облікового відображення інформації про витрати іншої операційної діяльності у фінансовій звітності.

До складу витрат неосновної операційної діяльності доцільно відносити: плату за оренду необоротних активів; собівартість реалізованих виробничих запасів; витрати на благодійну діяльність; витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників; інші витрати неосновної операційної діяльності підприємства. Склад витрат від операцій, які забезпечують управління основної операційної діяльності включає такі складові елементи витрат іншої операційної діяльності: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти; сумні та безнадійні борги; втрати від операційної курсової різниці; визнані штрафи, пеня, неустойка за порушення здійснення внаслідок операційної діяльності; втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від

псування цінностей тощо.

За ступенем контрольованості витрати іншої операційної діяльності підприємства доцільно поділяти на контрольовані та неконтрольовані. Так, контрольовані витрати іншої операційної діяльності підлягають впливу з боку керівництва підприємства та можуть бути змінені відповідно до прийнятих ним рішень (орендна плата, витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, витрати на здійснення благодійної діяльності). Відповідно на розмір неконтрольованих витрат іншої операційної діяльності адміністрація підприємства впливати не може (витрати від операційної курсової різниці; витрати від знецінення запасів).

У вітчизняній обліковій системі для обліку інших витрат операційної діяльності призначений рахунок 94. На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, включають:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- 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.

Типова кореспонденція рахунків по обліку інших операційних витрат наведена у табл. 1.7

Таблиця 1.7

Бухгалтерські записи з обліку інших витрат операційної діяльності

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображене перевищення фактичних витрат на виробництво поточних біологічних активів над сумою витрат віднесених протягом року.	940	23
Відображено витрати підприємства на дослідження та розробки	941	13, 20, 22, 66
Відображено витрати підприємства на утримання об'єктів соціально-культурного спрямування	949	13, 20, 22, 66
Відображено на перевищення ціни придбання валюти над її балансовою вартістю	942	33
Списано собівартість реалізованих виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів	943	20,22
Створено резерв сумнівних боргів по розрахунках із дебіторами	944	38
Відображено втрати від операційних курсових різниць в результаті зміни курсу гривні до іноземної валюти (від'ємної курсової різниці)	945	63,68
Відображено суму уцінки (знецінення) запасів	946	20, 22, 25, 26, 28
Списано суму нестач грошових коштів і матеріальних цінностей, що підлягають врегулюванню	947	10,20,22,25,26,28,30,31
Відображено суми вжитих економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	948	63,68
Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94

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 журнально-ордерній формі обліку використовується журнал-ордер №5, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М.

Висновки до розділу 1.

1. На основі проведеного дослідження можна відзначити такі характерні риси основної (операційної) діяльності: а) вона є головним компонентом всієї господарської діяльності підприємства, основною метою його функціонування; б) основна (операційна) діяльність носить пріоритетний характер по відношенню до інвестиційної, фінансової та інших видів діяльності підприємства; в) інтенсивність розвитку основної (операційної) діяльності є основним параметром, що характеризує поступальний економічний розвиток підприємства по окремих стадіях його життєвого циклу; г) господарські операції, що входять до складу операційної діяльності підприємства, носять самий регулярний характер; д) основна (операційна) діяльність підприємства орієнтована в основному на товарний ринок, у той час як формування необхідного до використання капіталу здійснюється переважно на фінансовому ринку; е) здійснення операційної діяльності пов'язано з капіталом вже інвестованих в неї; є) у процесі операційної діяльності споживається значний обсяг живої праці, на відміну від інвестиційної та фінансової діяльності, де витрати цієї праці несуттєві.

2. Витрати характеризуються: 1) грошовою оцінкою ресурсів; 2) цільовою установкою (пов'язаною з виробництвом і збутом продукції); 3) певним періодом, тобто віднесенням на продукцію за даний період часу. Витрати виробництва в загальному плані являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції.

3. Витрати періоду — це витрати, які прямо не пов'язані з виготовленням конкретного товару, тому не включаються у виробничу собівартість, а належать

до того періоду, в якому вони були здійснені. Пункти 17 – 26 П(С)БО 16 «Витрати» регламентують склад таких витрат. Згідно стандарту до витрат періоду відносяться адміністративні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), витрати на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») та інші операційні витрати (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ Й АУДИТ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Аналіз витрат підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю

Система управління витратами діяльності підприємств складна комплексна система. Вона передбачає обґрунтоване планування, чітку організацію обліку витрат, дієвий контроль за їх загальним рівнем, окремими статтями, індексами витратомісткості, індексами собівартості продукції, індексами витрат на одиницю продукції, витратами матеріальних, трудових, соціальних, амортизаційних та фінансових ресурсів та всебічний їх аналіз.

Прийняття будь-якого обґрунтованого управлінського рішення на сучасному підприємстві неможливе без детального економічного контролю та аналізу витрат діяльності, покликаних забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, організацію, контроль та аналіз господарсько-фінансових операцій та приймає в межах своєї компетенції різноманітні адміністративні рішення. Тобто якщо облік сам по собі є метою, то контроль та аналіз витрат є засобами для досягнення мети. Крім цього, аналіз є базовими інструментами функції контролю який реалізується через систему порівнянь інформації. Структуру комплексного аналізу витрат діяльності представлено на рис. 2.1.

При цьому слід зазначити, що комплексність аналізу витрат полягає у тому, що аналізу підлягають витрати на окрему господарську операцію, процес, функціонування відокремлених підрозділів, робочих місць, діяльність підприємства в цілому, а його результати використовуються на всіх стадіях управління.

Комплексність аналізу витрат базується і на його тісному взаємозв'язку з фінансами підприємства та кількісними методами аналізу.

Комплексність аналізу витрат не буде досягнута, якщо не буде проведено такого його різновиду як порівняльний аналіз.

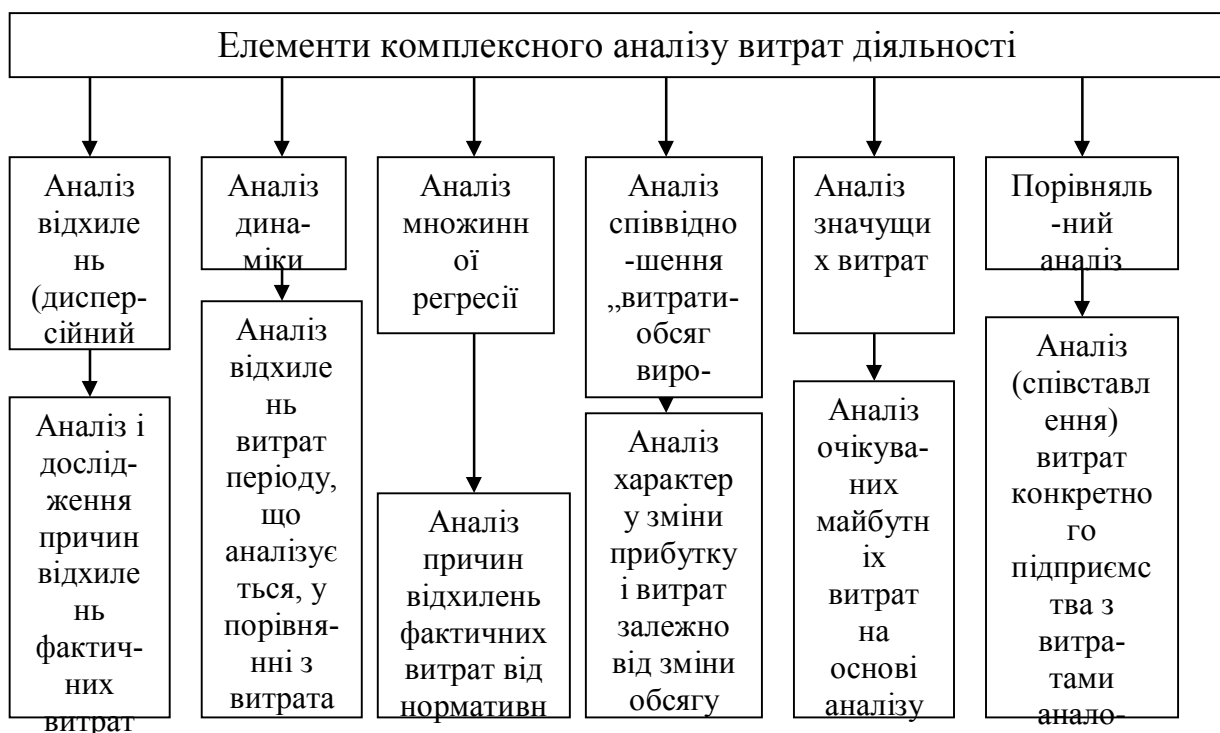


Рис. 2.1. Структура комплексного аналізу витрат діяльності [57, С.56]

Зазначений підхід до проведення аналізу витрат дає можливість виявити не лише неефективні операції, процес, види діяльності, а й визначити їх збиткові аналоги, а відтак позбутися останніх.

Проведений аналіз елементів витрат дозволяє не тільки вивчити зміни у структурі витрат, а й дати характеристику галузевим особливостям. На основі даних табл. 2.1 можна зробити такі висновки. Негативним фактом є те, що сукупні операційні витрати зросли на 622 тис.грн. Проте це відбулося паралельно із зростанням обсягу товарної продукції в 2018 році проти 2017 року на 808 тис.грн., або на 12,1 %.

Структура витрат на виробництво продукції в 2018 р. порівняно з 2017 р. змінилася у сторону зменшення питомої ваги матеріальних витрат (на 3,3%), хоча сама сума таких витрат збільшилась на 250 тис.грн. Зменшилась і питома вага таких витрат як «Амортизація» (на 1,0%).

Таблиця 2.1

Структура витрат за економічними елементами та їх аналіз

Елементи витрат	2017 рік		2018 рік		Відхилення	
	Сума	Пито- ма вага	Сума	Пито- ма вага	За сумою	За структурою
1	2	3	4	5	6	7
1. Матеріальні витрати	3871	72,1	4121	68,8	250	-3,3
2. Витрати на оплату праці	875	16,3	981	16,4	106	0,1
3. Відрахування на соціальні заходи	193	3,6	215	3,6	22	-
4. Амортизація	314	5,9	296	4,9	-18	-1,0
5. Інші операційні витрати	113	2,2	375	6,2	262	4,0
Всього	5366	100	5988	100	622	X

Таблиця 2.2

Додаткові дані, необхідні для факторного аналізу

Показники	2017 рік тис.грн.	2018 рік тис.грн	Відхилення	
			Абсолютне тис.грн.	Відносне %
Обсяг товарної продукції(з ПДВ)	6685	7493	808	12,1
ПДВ	1114	1249	135	12,1
Чистий дохід від реалізації	5571	6244	673	12,1
Собівартість реалізованої продукції	5405	5811	406	7,5

Питома вага «Інші операційні витрати» збільшилась на 4,1 %, а також збільшилась питома вага трудових витрат. В абсолютному відношенні зменшилась лише величина амортизаційних відрахувань, що зумовлене зменшенням залишкової вартості основних засобів. В мясопереробних підприємствах матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу у собівартості продукції. Під час проведення аналізу необхідно порівняти їх величину і питому вагу з минулим роком. Необхідно проводити факторний аналіз .щоб виявити причини відхилення.

Таблиця 2.3.

Структура матеріальних витрат та їх аналіз (тис. грн.)

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			Абс. (тис. грн.)	Відн. %
<i>1.Сировина і матеріали</i>	<i>3421</i>	<i>3519</i>	<i>98</i>	<i>28,6</i>
<i>2. Напівфабрикати</i>	<i>123</i>	<i>165</i>	<i>42</i>	<i>34,1</i>
<i>3.Паливо та енергія на технологічні цілі</i>	<i>188</i>	<i>280</i>	<i>92</i>	<i>48,9</i>
<i>4.Інші матеріали</i>	<i>139</i>	<i>157</i>	<i>18</i>	<i>12,9</i>
<i>5. Всього</i>	<i>3871</i>	<i>4121</i>	<i>250</i>	<i>6,5</i>

Проведений аналіз свідчить, що за 2018 рік фактичні матеріальні витрати були вищими від витрат за 2017 рік на 98 тис.грн або на 28,6%. Збільшилось також витрачання напівфабрикатів на 42 тис.грн (на 34,1%) і палива на 97 тис.грн.(на 48,9%) , пройшло зростання також і інших матеріалів на 18 тис.грн. (на 12,9) Для визначення причин і виявлення факторів, які вплинули на зростання фактичних витрат в поточному році порівняно з минулим необхідно провести факторний аналіз.

Для визначення впливу зміни обсягу випуску продукції необхідно відкоригувати минулорічне витрачання матеріалів на скоригований показник

випуску продукції. В цій якості можна взяти скоригований чистий дохід з табл.2.2.

$$3871 \times (6244 / 5571) = 4338,6 \text{ (тис.грн)}$$

Крім того, слід виявити планові матеріальні витрати, скориговані на фактичний випуск та асортимент товарної продукції Мск за формулою

$$M_{ск} = M_2 \times (C_3 / C_2) \quad (2.1),$$

де M_2 - фактичні матеріальні витрати за 2017 рік ; C_3, C_2 — відповідно і фактична собівартість реалізованої продукції відповідно за 2018 рік і 2017 рік.

У нашому випадку скоригований показник матеріальних витрат становитиме 4161,8 тис.грн.

$$3871 \times (5811 / 5405) = 4161,8 \text{ тис.грн.}$$

Методику розрахунку впливу названих факторів на матеріальні витрати наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Вплив факторів на зміну матеріальних витрат у 2018 році порівняно з 2017 роком

<i>Матеріальні витрати</i>	<i>Сума, (тис. грн.)</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
1. Матеріальні витрати за 2017 рік	3871,0
2. Скориговані матеріальні витрати на фактичний випуск продукції за 2018 рік	4338,6
3. Скориговані матеріальні витрати на фактичний випуск та асортимент продукції в 2018 році	4161,8

Продовження табл.2.4.

1	2
4. Фактично за 2018 рік	4121,0
Відхилення - всього	250
У тому числі за рахунок зміни: обсягу продукції (4338,6 -3871,0)	467,6
структурних зрушень (4161,8 - 4338,6)	-176,8
рівня використання матеріалів (4121 - 4161,8)	-40,8

Як засвідчив факторний аналіз перевитрати матеріалів відбулись за рахунок збільшення обсягу продукції, проте зміна структури продукції дозволила зменшити величину таких витрат на 176,8 тис.грн., рівень використання матеріалів дозволив зекономити 40,8 тис.грн.

Прямі трудові витрати у складі собівартості продукції відображають за такими статтями, як основна і додаткова заробітна плата, а також відрахування на ЄСВ. Аналіз починають загальною їх оцінкою, за якою порівнюють витрати на трудові ресурси в 2017 р. і в 2018 р. (табл. 2.5.).

Як показують дані таблиці 2.5 фактичні трудові витрати за 2018 рік були більшими від минулорічних на 128 тис. грн. за рахунок підвищення всіх їх видів.

Для факторів, які вплинули на такі відхилення необхідно як і у випадку з матеріальними витратами провести факторний аналіз. Доцільно визначити міру впливу на трудові витрати таких факторів, як зміна обсягу і структури продукції, а також рівня самих витрат. Методика розрахунку названих факторів описана при характеристиці порядку аналізу матеріальних витрат.

Схема аналізу трудових витрат схожа з аналізом матеріальних витрат

Зміну трудових витрат оцінюють з позицій зміни таких чинників як обсяг випущеної продукції, структура продукції, рівень трудових витрат.

Для визначення впливу першого фактору необхідно розрахувати коригуючий коефіцієнт зміни обсягу продукції, або чистого доходу.

Таблиця 2.5.

Аналіз фактичної величини трудових витрат за минулий та поточний рік

Структурні складові елементу «витрати на оплату праці» і «відрахування на соціальні заходи»	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			Абс. (тис. грн.)	Відн. %
1. Основна заробітна плата	761	865	104	13,7
2. Додаткова заробітна плата	114	116	2	1,8
3. Відрахування на ЄСВ	193	215	22	11,4
4. Усього трудових витрат	1068	1196	128	12,0

Загальна величина скоригованого доходу буде становити:

$$1068 \times (6244 / 5571) = 1197,0 \text{ (тис.грн.)}$$

Для визначення впливу структури продукції розраховують скоригований коефіцієнт собівартості реалізованої продукції і множать на обсяг трудових витрат за 2017 рік.

$$1068 \times (5811 / 5405) = 1148,2 \text{ (тис.грн.)}$$

Таким чином можна зробити висновок, що зміна трудових витрат у розмірі 129 тис.грн. зумовлена збільшенням обсягу реалізації продукції, проте зміна структури продукції дозволила зекономити в сукупності 48,8 тис. грн., зміна рівня використання трудових ресурсів зумовила перевитрату у 47,8 тис.грн. (табл.2.6).

Крім прямих операційних витрат, необхідно проводити аналіз і накладних операційних витрат до яких відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати

Основними джерелами даних аналізу адміністративних витрат є первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, форма 2 фінансової звітності.

Таблиця 2.6

Вплив факторів на зміну трудових витрат у 2018 році порівняно з 2017 роком

Трудові витрати	Сума, (тис. грн.)
1	2
1. Трудові витрати за 2017 рік	1068,0
2. Скориговані трудові витрати на фактичний випуск продукції за 2018 рік	1197,0
3. Скориговані трудові витрати на фактичний випуск та асортимент продукції в 2018 році	1148,2
4. Фактично за 2017 рік	1196,0
Відхилення - всього	128,0
У тому числі за рахунок зміни: обсягу продукції (1197,0-1068,0)	129,0
структурних зрушень (1148,2 – 1197,0)	- 48,8
рівня використання трудових витрат (1196,0 - 1148,2)	+ 47,8

Аналіз адміністративних витрат проводиться шляхом як порівняння з плановими значеннями ,так і з фактичними значенням минулого періоду. Адміністративні витрати здебільшого є постійними і мало корелюються з такими факторами як обсяг випуску, асортимент продукції.

Однак аналіз форми 2 виявив, що вони дуже змінились порівняно з 2017 роком, майже на $(211 / 144 \times 100\% - 100\%) = 46,5\%$. Тому виникає необхідність проаналізувати їх величину протягом кварталів в розрізі статей. Також спостерігається їх нерівномірність протягом кварталів. Так в 2018 році в першому і останньому кварталі вони досягали максимального значення (відповідно 68,1 тис.грн. і 57,1 тис.грн. проти значень 2 і 3 кварталу - 42,2 тис.грн. і 44, 0 тис грн.).

Згідно даних таблиці 2.7 можна відмітити, що найбільшу питому вагу в переліку витрат займають витрати на утримання апарату управління. Аналіз засвідчив, що саме ця стаття зросла найбільше в 2018 році порівняно з 2017 роком. Крім того на величину цих витрат впливає фактор сезонності. Так в першому і четвертому кварталі різко зростала стаття витрат на опалення і освітлення приміщень загальногосподарського призначення. Це зумовлено різким збільшенням газу на обігрів, а також його здороженням. Проте в 4 кварталі 2018 році спостерігалась позитивна тенденція зменшення цієї статті на 0,5 тис.грн. навіть порівняно з 2017 роком, що було зумовлено впровадженням заходів енергоефективності і енергоощадності. Враховуючи, що за 1 квартал 2018 року ця стаття порівняно з 2017 роком зросла майже на 120,6% $(20,3/9,2 \times 100\% - 100\%)$, така економія є хорошою тенденцією.

Зменшення спостерігалось також за статтею «Амортизація основних засобів загальногосподарського призначення», проте це є природнім, оскільки на підприємстві використовується метод амортизації зменшення залишкової вартості, відповідно сума її з роками буде зменшуватись.

Аналіз звітної форми 2 показав, що витрати на збут становлять незначну питому вагу в загальній структурі витрат операційної діяльності. Так як пакування самої продукції проходить у виробничому цеху і в холодильник продукція вже поступає в запакованому вигляді, то найбільшу питому вагу у витратах на збут займають витрати на утримання холодильника, а також транспортні витрати, проте значну частину продукції підприємства вивозять

самі покупці.Окремої структури, яка б займалася збутом продукції у підприємства немає.

Проведений аналіз (табл.2.8) засвідчив, що загальна величина витрат збільшилась на 72,8% або на 50,3 тис.грн. Найбільше зросли витрати на транспортування продукції на 99,6% або на 27,1 тис.грн.

Таблиця 2.7

Аналіз адміністративних витрат за 2017 і 2018 рік

Статті витрат	Сума адміністративних витрат по кварталах року											
	I квартал			II квартал			III квартал			IV квартал		
	2017	2018	відх.	2017	2018	відх.	2017	2018	відх.	2017	2018	відх.
1. Витрати на утримання основних засобів і інших нематеріальних активів загальногосподарського призначення	0	1,9	1,9	1,1	1,0	-0,1	0,7	1,4	0,7	2,9	1,9	-1,0
2. Витрати на службові відрядження	1,5	9,6	8,1	0	1,4	1,4	0	3,0	3,0	2,1	4,4	2,3
3. Витрати на утримання апарату управління	18,2	24,6	6,4	19,0	23,8	4,8	15,7	24,6	8,9	20,2	26,3	6,1
4. Амортизація основних засобів, інших нематеріальних активів загальногосподарського призначення	3,1	2,8	-0,3	3,0	2,8	-0,2	3,0	2,7	-0,3	2,9	2,6	-0,3
5. Витрати на зв'язок	3,2	5,1	1,9	2,2	4,6	2,4	3,0	3,8	0,8	3,8	5,3	1,5
6. Податки, збори і інші обов'язкові платежі	1,8	2,2	0,4	1,8	2,1	0,3	2,0	2,1	0,1	2,2	2,9	0,7
7. Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	1,0	1,6	0,6	1,0	1,4	0,4	1,3	1,5	0,2	1,6	1,9	0,3
8. Витрати на опалення і освітлення приміщень загальногосподарського призначення	9,2	20,3	11,1	2,9	5,1	2,2	2,2	4,9	2,6	12,3	11,8	-0,5
Всього	38,0	68,1	30,1	31,0	42,2	11,2	27,9	44,0	16,1	48,0	57,1	9,1

Збільшення витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів, відбулося через збільшенням профілактичних робіт, пов'язаних з холодильними установками.

Таблиця 2.8.

Аналіз витрат на збут

Структурні складові витрат на збут	2017 рік	2018 рік	Зміна	
			Абс. (тис. грн.)	Відн. %
1. Витрати на затарювання продукції	17,7	21,0	3,3	18,6
2. Витрати на утримання основних засобів, пов'язаних із збутом	24,2	44,1	19,9	82,2
3. Витрати на транспортування продукції	27,2	54,3	27,1	99,6
<i>Всього</i>	<i>69,1</i>	<i>119,4</i>	<i>50,3</i>	<i>72,8</i>

Стаття «Інші операційні витрати» включає лише втрати від псування цінностей тому проведення аналізу є недоцільним.

2.2 Методика аудиту витрат підприємства

Аудиторська перевірка витрат виробництва є одним з трудомістких процесів в аудиторській діяльності, потребує великої зосередженості, знання нормативних та інструктивних матеріалів із змінами, а також особливостей обчислення виробничих витрат за окремими видами господарської діяльності підприємства.

Метою аудиту витрат виробництва є перевірка обґрунтованості формування цих витрат; встановлення достовірності первинних даних щодо їх накопичення та списання, повноти та своєчасності відображення первинних

даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку виробничих витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці, оскільки від цього залежить достовірність кінцевого фінансового результату від реалізації виробленої продукції; дослідження виробничої діяльності підприємства з метою її впорядкування та виявлення резервів для збільшення випуску продукції, покращення її якості та зниження собівартості.

Перед тим, як розпочати проведення аудиторської перевірки витрат виробництва, необхідно провести попередній огляд (експрес-аудит) з метою оцінки слабких та сильних сторін системи обліку та внутрішнього контролю процесу виробництва.

Після аналітичного огляду, тестування, опитування аудитор зможе з достатньою впевненістю оцінити систему внутрішнього контролю та вирішити, знизити чи збільшити ризик контролю, внести чи ні зміни до програми аудиту, збільшити чи зменшити кількість процедур.

Аудит починають з вивчення організації виробництва, технологічного процесу, обґрунтованості замовлень на продукцію та її собівартості.

Ефективність аудиту багато в чому залежить від організації внутрішнього аудиту, технологічних процесів виробництва, якості випущеної продукції, нормування і обліку витрат сировини і матеріалів, що використовуються на випуск продукції. Вивчаються питання виконання завдань по виробництву продукції, зниженню собівартості продукції, витрат на 1 грн. товарної продукції, випуску продукції на 1 грн. виробничо-технічних фондів, а також дотримання кошторисів витрат на виробництво. Звертають увагу на достовірність звітності підприємства по собівартості продукції. Виконання договорів і замовлень по випуску продукції має важливе значення для оцінки його господарської діяльності. Показники виконання завдань виробництва продукції залежать від ряду конкретних умов роботи підприємства[6, С.131].

Під час перевірки витрат перед аудитором постануть такі завдання:

- впевнитися у порівнянності показників фінансової звітності за допомогою аналітичних методів (критерієм може слугувати рекомендована Міністерством фінансів таблиця порівнянності показників фінансової звітності);
- проаналізувати витрати підприємства за допомогою методів економічного аналізу для визначення їх динаміки з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, які можуть свідчити про недостовірність обліку або шахрайство (на статті з незадовільними або несподіваними тенденціями в подальшому звернути особливу увагу);
- встановити відповідність синтетичного і аналітичного обліку витрат за допомогою зустрічного звіряння, перевірити коректність проводок;
- перевірити відповідність складу витрат вимогам П(С)БО 16 і дотримання критеріїв визнання, а також правильність формування собівартості продукції і розподілу загальновиробничих витрат;
- за допомогою документальних методів і зустрічного звіряння перевірити наявність відповідних первинних документів і правильність їх оформлення.

Якщо на підприємстві існує система внутрішнього контролю, наприклад, в акціонерних товариствах така система передбачена статутними документами, перед проведенням аудиту необхідно протестувати її на ефективність. Якщо внутрішній контроль витрат діє ефективно, масштаб перевірки може бути скорочений.

Розглянемо питання перевірки відповідності обліку витрат вимогам П(С)БО. Побудова плану перевірки витрат і попереднє ознайомлення з процесом виробництва і реалізації продукції підприємства є обов'язковим етапом, що передуює подальшій перевірці. Тобто *перевірка відповідності обліку витрат вимогам П(С)БО та іншому законодавству* буде складатися з таких етапів:

1. Ознайомлення з процесом виробництва і реалізації продукції, складання плану перевірки.

2.Спостереження за процесом виробництва, особиста участь у контрольних процедурах або спостерігання за ними.

3.Тестування системи внутрішнього контролю підприємства за допомогою тестів слабких місць.

4.Дослідження документів, які засвідчують понесені витрати.

5.Тестування на відповідність витрат, відображених у звітності, критеріям визнання.

6.Перевірка правильності формування собівартості продукції і розподілу загальновиробничих витрат, оцінка правильності класифікації витрат.

7.Перевірка обліку витрат згідно Податкового кодексу і правильності складання податкових декларацій.

Перед аудитором постає вибір: або запросити фахівця в галузі діяльності підприємства, що значно дорожче, або самостійно вивчити всю документацію з організації процесу створення, переробки, збереження, наступного продажу продукції, що збільшує тривалість перевірки. При виборі останнього варіанта особливої уваги потребує документація підприємств з безперервним процесом виробництва, коли протягом виробничого циклу на різних його етапах виробляються різні види продукції. Аудитору необхідно буде впевнитися в контрольних функціях апарату управління, вивчити норми витрат на кожному етапі виробничого циклу, дослідити відповідність витрат на кожному етапі встановленому кошторису і виявити відхилення. При цьому аудитор особисто слідкує за процесом виробництва, проводить контрольні заміри, бере участь або спостерігає за інвентаризацією,

Аудит витрат на виробництво встановлює наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрат матеріалів. Дослідження правильності складання кошторису витрат повинно підтвердити його відповідність нормам витрат матеріалів, зазначених у калькуляціях. Для цього вивчають не тільки калькуляції собівартості всієї продукції, але і розрахунки витрат на її одиницю, особливо витрат сировини і матеріалів, відповідно до існуючих норм. Перевіряють звітні калькуляції і дотримання кошторисних витрат на

виробництво одиниці продукції і на весь її обсяг, а також обґрунтованість звітних калькуляцій. Їх звіряють з первинними документами і записами в облікових регістрах. При аналізі виконання по зниженню собівартості фактичну собівартість усієї продукції ділять на вартість виготовленої (видобутої) продукції і порівнюють з показниками поточного року і звітними даними минулого. У випадку зміни цін на сировину, матеріали, паливо, тарифи на перевезення готової продукції, що не були враховані при складанні калькуляцій, собівартість перевіряють виходячи з фактичних показників, перелічених за плановими цінами.

Розглянемо особливості аудиту різних витрат підприємства.

1. Перевірки достовірності матеріальних витрат.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно порівнювати фактично списані суми за нормами; при постійному списанні за нормами аналізують залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряють правомірність такого виду витрат до статті «Виробничі запаси». При цьому використовують дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, норм витрат, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, даних рахунків 20, 21, 23, 375.

Проводячи дослідження, аудитор може виявити наступні відхилення: наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необґрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат; відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

Крім того, при перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних;

- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції (послуг); відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;
- наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження запасів у виробничих підрозділах;
- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на рахунки виробництва сум ПДВ;
- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, ділянки, але фактично не використаних у виробництві;
- правильність встановлення норм витрат сировини та матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції;
- правильність оцінки та списання зворотних відходів;
- правильність списання нестач і втрат в межах норм природного убутку.

Величину витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції визначають за нормами витрат – чим вищі норми витрат матеріальних цінностей, тим вища вартість продукції. Аудитор повинен переконатися в правильності використаних норм витрат сировини і матеріалів. Відхилення у витраті сировини і матеріалів від діючих норм можуть бути викликані такими причинами: невідповідністю матеріальних цінностей стандартам чи технічним умовам, заміною матеріалів, зміною якості сировини і матеріалів, використанням відходів замість сировини, несправністю устаткування й ін.

2. Перевірка достовірності формування прямих витрат на оплату праці.

При проведенні такої перевірки аудитор необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання, перевірити правильність нарахування оплати праці. При цьому використовуються дані нарядів на відрядні роботи, відомостей норм і розцінок,

тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних ставок, облікових реєстрів за рахунками 23, 66.

Основна помилка, що виявляється при перевірках даного елемента собівартості, - це недотримання принципу виробничої направленості витрат. При перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати (табелів, розрахунково-платіжних відомостей) аудитор може виявити факт включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування).

3. Вивчення правильності формування інших прямих витрат.

При проведенні такої перевірки необхідно враховувати, що до їх складу включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Окрім вивчення правильності формування елементів витрат необхідно перевірити й інші питання, зокрема, перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно:

- вивчити облікову політику з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку розподілу загальновиробничих витрат та відображення на рахунках витрат;
- визначити відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);
- оцінити правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- вивчити ведення синтетичного та аналітичного обліку та складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;
- провести арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;
- оцінити правильність ведення обліку витрат допоміжних виробництв;
- дослідити відповідність записів аналітичного та синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових реєстрах, Головній книзі, звітності.

4. Перевірка правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат.

Перевірка обґрунтованості віднесення витрат до загальновиробничих здійснюється шляхом зіставлення фактично здійснених витрат з їх нормативною величиною (за кошторисом), аналізу причин перевитрат, виявлення резервів зниження витрат, перевірки правильності списання відхилень тощо. При цьому використовують дані аналітичного обліку загальновиробничих витрат (рахунок 91), ліміти витрат за кожною статтею (в кошторисах), дані рахунків 23, 24, 37, 65, 66, 68 тощо.

Перевірка правильності розподілу накладних витрат відбувається за даними відомостей і відповідних аналітичних статей по рахунку 91. При цьому перевіряється сума накладних витрат, яка підлягає розподілу; розрахунок нормальної потужності та сума витрат, яка їй відповідає; з'ясовується правильність їх розподілу між об'єктами витрат.

5. Перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Аудитор повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат. Окрім цього необхідно:

- перевірити наявність та повноту оформлення документів, що підтверджують витрати;

- перевірити віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ними діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;

- при наявності на підприємстві орендованих об'єктів основних засобів перевірити відповідність порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку, встановленому договором; порядку відображення в обліку витрат на ремонт;

- перевірити правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати (перевірити трудові угоди, наказ про посадові оклади, відрядні розцінки) та правильність віднесення на витрати відрахувань на соціальні заходи;

- оцінити правильність включення витрат на оплату послуг банку, порівнявши їх зі ставками і сумами, вказаними в договорах з банками;

- перевірити обґрунтованість віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів та правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок;

- перевірити правомірність накопичення та списання витрат на дослідження та розробки; дослідити достовірність формування собівартості реалізованих виробничих запасів;

визначити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92, 93, 94;

- перевірити охайність записів (відсутність арифметичних та інших помилок) та встановити відповідність записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі, звітності.

В загальному алгоритм проведення перевірки відображено в додатку Б. Виявлені аудитором порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах. Аудитор обов'язково повинен звернути увагу на правильність кореспонденції рахунків, що відображають витрати і собівартість продукції, а також їх реальність.

Процес аудиту закінчується складанням аудиторського звіту. Аудиторський звіт повинен містити такі елементи: заголовок; адресат, вступний або початковий параграф (перелік перевірених фінансових звітів, відомості про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та про відповідальність аудитора); параграф, що описує обсяг характеру аудиторської перевірки (посилання на МСА або відповідні національні стандарти і практику, опис роботи, виконаної аудитором); параграф, з висловленням думки аудитора щодо фінансових звітів (посилання

на концептуальну основу фінансової звітності, використану при складанні фінансових звітів(із зазначенням країни походження), висловлення думки щодо фінансових звітів); дата аудиторського звіту; адреса аудитора; підпис аудитора.

Висновки до розділу 2.

1. Система управління витратами діяльності підприємств складна комплексна система. Вона передбачає обґрунтоване планування, чітку організацію обліку витрат, дієвий контроль за їх загальним рівнем, окремими статтями, індексами витратомісткості, індексами собівартості продукції, індексами витрат на одиницю продукції, витратами матеріальних, трудових, соціальних, амортизаційних та фінансових ресурсів та всебічний їх аналіз. Комплексність аналізу витрат полягає у тому, що аналізу підлягають витрати на окрему господарську операцію, процес, функціонування відокремлених підрозділів, робочих місць, діяльність підприємства в цілому, а його результати використовуються на всіх стадіях управління.

Комплексність аналізу витрат базується і на його тісному взаємозв'язку з фінансами підприємства та кількісними методами аналізу. Комплексність аналізу витрат не буде досягнута, якщо не буде проведено такого його різновиду як порівняльний аналіз.

2. Під час перевірки витрат перед аудитор повинен вирішити такі завдання: впевнитися у порівнянності показників фінансової звітності за допомогою аналітичних методів; проаналізувати витрати підприємства за допомогою методів економічного аналізу для визначення їх динаміки з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, які можуть свідчити про недостовірність обліку або шахрайство (на статті з незадовільними або несподіваними тенденціями в подальшому звернути особливу увагу); встановити відповідність синтетичного і аналітичного обліку витрат за допомогою зустрічного звіряння, перевірити коректність проводок; перевірити відповідність складу витрат вимогам П(С)БО 16 і дотримання критеріїв визнання, а також правильність формування собівартості продукції і розподілу загальновиборничих витрат; за допомогою документальних методів і

зустрічного звіряння перевірити наявність відповідних первинних документів і правильність їх оформлення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. Розглядаючи процес діяльності як активну взаємодію суб'єкта із зовнішнім середовищем, під час якого суб'єкт задовольняє будь-які свої потреби, можна зробити висновок про те, що саме в цьому аспекті розкривається функціональна складова основної операційної діяльності, тобто такий рух (взаємодію) можна ототожнювати з процесом перетворення капіталу підприємства в процесі діяльності на безпосередні результати такого функціонування - прибутки або збитки.

Згідно нормативних документів Основний вид економічної діяльності (далі - ОВД) – це вид діяльності підприємства, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість. При цьому ОВД необов'язково має частку 50 або більше відсотків у валовій доданій вартості. На практиці, через складність розрахунку на рівні підприємства показника валової доданої вартості за видами економічної діяльності, для визначення ОВД доцільно застосовувати такі показники:

- обсяг реалізованої продукції (товарів та послуг). Цей показник є найбільш універсальним для різних видів економічної діяльності;
- середньорічна чисельність працівників.

2. На основі проведеного дослідження можна відзначити такі характерні риси основної (операційної) діяльності:

а) вона є головним компонентом всієї господарської діяльності підприємства, основною метою його функціонування. Основний обсяг формованих активів, основна чисельність персоналу підприємства обслуговують цю діяльність. Відповідно, капітал, що використовується в

операційній діяльності, при нормальних умовах функціонування підприємства займає найбільшу питому вагу в загальному обсязі задіяного їм капіталу;

б) основна (операційна) діяльність носить пріоритетний характер по відношенню до інвестиційної, фінансової та інших видів діяльності підприємства;

г) інтенсивність розвитку основної (операційної) діяльності є основним параметром, що характеризує поступальний економічний розвиток підприємства по окремих стадіях його життєвого циклу;

д) господарські операції, що входять до складу операційної діяльності підприємства, носять самий регулярний характер. У порівнянні з операціями інших видів діяльності частота операцій по ній найвища;

е) основна (операційна) діяльність підприємства орієнтована в основному на товарний ринок, у той час як формування необхідного до використання капіталу здійснюється переважно на фінансовому ринку;

є) здійснення операційної діяльності пов'язано з капіталом вже інвестованих в неї. Інвестований в цю діяльність капітал набуває форми операційних активів підприємства;

ж) у процесі операційної діяльності споживається значний обсяг живої праці, на відміну від інвестиційної та фінансової діяльності, де витрати цієї праці несуттєві.

Таким чином, вважаємо, що поняття операційної діяльності промислового підприємства можна представити як сукупність господарських процесів, які здійснюються упродовж звітного періоду та спрямовані на забезпечення поставленої мети функціонування діючого суб'єкта.

2. Теорії витрат в країнах ринкової економіки тісно пов'язані з практикою підприємництва і спрямовані на створення такого економічного прогностичного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентноспроможність або своєчасно перевести свої капітали в іншу більш прибуткову сферу діяльності. Витрати характеризуються: 1) грошовою оцінкою ресурсів; 2) цільовою установкою (пов'язаною з виробництвом і збутом

продукції); 3) певним періодом, тобто віднесенням на продукцію за даний період часу. Витрати виробництва в загальному плані являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції.

Витрати на виробництво завжди знаходяться в центрі уваги працівників управління промислових підприємств, що пояснюється багатьма причинами, серед яких можна виділити основні: необхідність раціонального використання обмежених ресурсів; забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів; отримання синтетичного показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів (собівартість продукції); планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і причин; співставлення доходів і витрат для визначення маржинального доходу; прийняття рішень щодо удосконалення конструкції, технології існуючих виробів і визначення ефективності заходів; вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових видів продукції.

3. Класифікацію витрат пропонується здійснювати за такими ознаками:

1) за центрами відповідальності (місцями виникнення витрат): витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;

2) за видами продукції, робіт, послуг: витрати на вироби, топові представники виробів, групи однорідних виробів, замовлення тощо;

3) за єдністю складу (однорідністю витрат): одноелементні та комплексні;

4) за видами витрат: витрати за економічними елементами та витрати за статтями калькуляції;

5) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі;

6) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: змінні та постійні;

7) за календарними періодами: поточні довгострокові та одноразові;

8) за доцільністю витрачання: продуктивні та непродуктивні;

9) за відношенням до собівартості продукції: витрати на продукцію та витрати періоду.

4. Витрати періоду — це витрати, які прямо не пов'язані з виготовленням конкретного товару, тому не включаються у виробничу собівартість, а належать до того періоду, в якому вони були здійснені. Пункти 17 – 26 П(С)БО 16 «Витрати» регламентують склад таких витрат. Згідно стандарту до витрат періоду відносяться адміністративні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), витрати на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») та інші операційні витрати (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

У фінансовому обліку адміністративні витрати в кінці звітної періоду списують на фінансовий результат. В управлінському обліку ж адміністративні витрати можуть бути розподілені. Перш ніж розподіляти адміністративні витрати потрібно визначити об'єкт розподілу. Об'єкти розподілу можуть бути проміжні та кінцеві. Вважаємо, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути лише виробничі підрозділи, тобто галузі (цехи), підрозділи промислової переробки та географічні сегменти, так як витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення в собівартість продукції. Розподіл адміністративних витрат пропонуємо здійснювати в кінці періоду у Відомості розподілу адміністративних витрат, де спочатку розподіл здійснювати на проміжні об'єкти, а потім на кінцеві.

5. Ринкове господарювання вимагає від фірм надання значної уваги витратам збуту, розробки чіткої системи їх класифікації, планування, обліку, контролю за ефективністю їх здійснення.

З нашої точки зору класифікація витрат повинна мати такий вигляд:

А) Витрати на складування продукції та підтримання товарно-матеріальних запасів: заробітна плата складських працівників і відрахування з неї на соціальні заходи; утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів; орендна плата; нестача готової продукції.

Б) Витрати на планування продукції: вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; витрати на ремонт тари; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих сортуванням і пакуванням.

В) Витрати, пов'язані з транспортуванням продукції (товарорухом): витрати на вантажно-розвантажувальні роботи; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих транспортними перевезеннями готової продукції до споживачів; витрати на ремонт, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, амортизація автомобільного транспорту; страхування продукції; оплата послуг транспортно-експедиційних і посередницьких організацій; оплата митних витрат.

Г) Витрати на управління збутовою діяльністю: основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту; поштові, телефонні, канцелярські витрати; витрати на придбання та обслуговування оргтехніки; витрати на відрядження; витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.

Д) Інші витрати: витрати на придбання ліцензії на оптову торгівлю готовою продукцією, юридичні консультації, страхування ризиків; витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Для цілей управління доцільно провести поділ збутових витрат щодо обсягу продажу на змінні й умовно-постійні.

Аналітичний облік витрат на збут необхідно вести у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні реєстри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

6. Проведені дослідження міжнародних стандартів фінансової звітності засвідчили, що до складу витрат іншої операційної діяльності, включаються; збитки від реалізації основних засобів; амортизація придбаного гудвілу; витрати на реструктуризацію підприємства.

Таким чином, проаналізувавши вітчизняну законодавчу базу, слід зазначити, що структура витрат іншої операційної діяльності за П(С)БО та ПКУ обґрунтована недостатньо, що зумовлює неможливість їх ідентифікації та може викликати проблеми під час їх облікового відображення та контролю.

Бухгалтерський облік та контроль витрат іншої операційної діяльності в сучасних ринкових умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які сприяють дієвій організації системи управління ними. Розробка економічно обґрунтовано класифікації витрат іншої операційної діяльності допомагає визначити об'єкти витрат, організувати планування витрат за єдиною методологією, здійснювати їх облікове відображення, аналіз та контроль.

За відношенням до монетарних статей, витрати іншої операційної діяльності рекомендуємо поділяти на монетарні і немонетарні. До монетарних відносяться всі нараховані (як кредиторська заборгованість) або прямо сплачені витрати іншої операційної діяльності (наприклад, витрати на матеріальну та соціальну підтримку працівників підприємства: витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури). До немонетарних витрат іншої операційної діяльності будуть належати витрати, які не пов'язані з відтоком грошових коштів (амортизація наданого в оперативну оренду майна, формування резерву сумнівних боргів, втрати від знецінення запасів).

7. Проведений аналіз величини операційних витрат дозволив зробити такі висновки. Негативним фактом є те, що сукупні операційні витрати зросли на 622 тис.грн. Проте це відбулося паралельно із зростанням обсягу товарної продукції в 2018 році проти 2017 року на 808 тис.грн., або на 12,1 %. Структура витрат на виробництво продукції в 2018 р. порівняно з 2017 р. змінилася у сторону зменшення питомої ваги матеріальних витрат (на 3,3%), хоча сама сума таких витрат збільшилась на 250 тис.грн. Зменшилась і питома вага таких витрат як «Амортизація» (на 1,0%). Питома вага «Інші операційні витрати» збільшилась на 4,1 %, а також збільшилася питома вага трудових витрат. В абсолютному відношенні зменшилась лише величина амортизаційних відрахувань, що зумовлене зменшенням залишкової вартості основних засобів.

В мясопереробних підприємствах матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу у собівартості продукції.

Проведений аналіз свідчить, що за 2018 рік фактичні матеріальні витрати були вищими від витрат за 2017 рік на 98 тис.грн або на 28,6%. Збільшилось також витрачання напівфабрикатів на 42 тис.грн (на 34,1%) і палива на 97 тис.грн.(на 48,9%) , пройшло зростання також і інших матеріалів на 18 тис.грн. (на 12,9). Як засвідчив факторний аналіз перевитрати матеріалів відбулись за рахунок збільшення обсягу продукції, проте зміна структури продукції дозволила зменшити величину таких витрат на 176,8 тис.грн., рівень використання матеріалів дозволив зекономити 40,8 тис.грн. Зміна трудових витрат у розмірі 129 тис.грн. зумовлена збільшенням обсягу реалізації продукції, проте зміна структури продукції дозволила зекономити в сукупності 48,8 тис. грн., зміна рівня використання трудових ресурсів зумовила перевитрату у 47,8 тис.грн.

9. Під час перевірки витрат перед аудитор повинен вирішити такі завдання:

- впевнитися у порівнянності показників фінансової звітності за допомогою аналітичних методів;

- проаналізувати витрати підприємства за допомогою методів економічного аналізу для визначення їх динаміки з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, які можуть свідчити про недостовірність обліку або шахрайство (на статті з незадовільними або несподіваними тенденціями в подальшому звернути особливу увагу);

- встановити відповідність синтетичного і аналітичного обліку витрат за допомогою зустрічного звіряння, перевірити коректність проводок;

- перевірити відповідність складу витрат вимогам П(С)БО 16 і дотримання критеріїв визнання, а також правильність формування собівартості продукції і розподілу загальновиробничих витрат;

- за допомогою документальних методів і зустрічного звіряння перевірити наявність відповідних первинних документів і правильність їх оформлення.

Список використаних джерел

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Т. М. Былуха К.: Видво КДТЕУ, 2016. 692с.
2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: [учебный курс] / И. А. Бланк К.: Ника Центр, 2006.528 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник 7е вид., перероб. і доп.] / Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга. Житомир: ПП «Рута», 2015. 480 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [навч. посібник] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька Житомир:ПП «Рута», 2015. 544 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія / Ф. Ф. Бутинець. Житомир : ПП «Рута», 2005. 324 с.
6. Бухгалтерский учет: [учеб. пособие] / И. Е.Тишков, С. И. Шульман, Е. И. Завидова й др.; Под общ. ред. И.Е.Тишкова. Мн.: Выш. шк., 2010. 592 с.
7. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
8. Бухгалтерський облік [навчальний посібник] / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред. проф; Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2015. 672 с.
9. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчальнопрактичний посібник / За ред. С.Ф.Голова. Дніпропетровськ, ТОВ «БалансКлуб», 2009. 768 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік. [підручник 6е вид. доп. і перероб] для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2012. 756 с.
11. Вейкрута Л. С. Бандура З.Л. Роль і значення аналізу та аудиту в системі управління підприємств / Л.С. Вейкрута, З.Л. Бандура / Реформування економіки України:стан та перспективи. Збірник матеріалів VI Міжнародної науковопрактичної конференції 2425 листопада 2013 р. Київ:

- МІБО КНЕУ, 2017. С.28-31.
12. Велш Глен А., Шорт Даніел Г. Основи фінансового обліку [підручник] / А. Велш Глен, Г. Шорт Даніел. Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. К.: Основи, 1997. 943с.
 13. Гарасим П. М. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей [навч. пос.] / За ред. Хомина П.Я Тернопіль: Астон, 2012. 288 с.
 14. Глазунов В.И. Оценка зффективности использования акционерного капитала / В. И. Глазунов // Бухгалтерский учет. 2014. № 3.
 15. Голов С. Ф. Фінансовий облік [підручник] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. К.: Лібра, 2005. 976 с.
 16. Господарський кодекс України прийнятий 16 січня 2003 р. № 436IV. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=43615
 17. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета / Р. Е. Грачова. К.: Галицкие контракты, 2014. 832 с.
 18. Губачова О., Мельохіна О. Нові підходи до побудови балансу та розкриття його статей / О. Губачова, О. Мельохіна // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 10.
 19. Дієва Н. М., Дедіков О. І. Фінансовий аналіз [навчальний посібник] /Н. М. Дієва, О. І. Дедікова. К.: Центр учбової літератури, 2007. 328 с.
 20. Дикий А.П. Порядок забезпечення безпеки бухгалтерської інформації в умовах застосування сучасних комп'ютерних технологій / А.П. Дикий / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(12). Київ. 2013. С.208-214.
 21. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2010. 864 с.
 22. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об'єднань [навч. пос.] / За ред. проф. С.І. Шкарабана. К.: НМК ВО, 2005. 236 с .

23. Ернест & Янг. Финансы и инвестиции. Английско-русский, русско-английский толковый словарь. Джон Уайли & Санз. М.: 1995. 519с.
24. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
25. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
26. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
27. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
28. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
29. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
30. Закон України «Про банки і банківську діяльність» № 2121 від 7 грудня 2000 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=43615
31. Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 5.04.2001 р. № 2374ІІІ. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=52836
32. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 11.12.2003 р. № 1381. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=98574
33. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. №

- 3480IV (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=32565
34. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 17.07.1999р // Урядовий кур'єр. 07.10 .1999. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgiin/laws/main.cgi?nreg=52189
 35. Закон України «Про підприємництво» від 07.02.1991р. // Галицькі контракти. 1996. № 69. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=65289
 36. Зубілевич С.Я. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (За національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) [підручник] / За ред. В. М. Пархоменко. К.: Видавництво «Укрпапір»,2002. 472 с.
 37. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р №291 [Електронний ресурс]. Режим доступу: // zakon.rada.gov.ua/cgiin/laws/main.cgi?nreg= 52189
 38. Калюга Є. Контроль за правильністю складання розділів пасиву бухгалтерського балансу (відповідно до П(С)БО 2) / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. 2016. № 35.
 39. Комаринський Я. Фінансовоінвестиційний аналіз. [навч. посібник] / Я. Комаринський, І. Яремчук. К.: Українська енциклопедія ім. М.П.Бажана, Агентство «Книга пам'яті України», 2004. 298 с.
 40. Крупка Я.Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів [навч. пос.] / Я. Д. Крупка Тернопіль: Економічна думка, 2000. 354 с.
 41. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.
 42. Кулакова М. Як із вигодою для себе використовувати чужі гроші / М. Кулакова // Все про бухгалтерський облік. 2015 р. №104, с. 39.

43. Крупка Я.Д. Облік інвестицій [Монографія]. / Я.Д. Крупка. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 302 с.
44. Литвиненко І.Ю. Об'єкти бухгалтерського обліку в сфері орендних відносин / І.Ю. Литвиненко / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(15). Київ. 2015. С.-.
45. Литвиненко І.Ю. Класифікація оренди для потреб бухгалтерського обліку / І.Ю. Литвиненко / Реформування економіки України: стан та перспективи. Збірник матеріалів VI Міжнародної науковопрактичної конференції 24-25 листопада 2014 р. Київ: МІБО КНЕУ, 2013. С.218-224.
46. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
47. Михайлишин Н.П. Сутність зобов'язань та їх класифікація: економічний та правовий аспекти / Н.П. Михайлишин // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2012. № 2 (3). С. 130-135.
48. Мних Є.В., Ференц І.Д. Економічний аналіз [навч. посіб.] / Є. В. Мних, І. Д. Ференц. Львів: Армія України, 2010. 144 с.
49. Мошенський С. З. Тракткування векселя в обліковоекономічній літературі / С. З. Мошенський // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. 2016. №21. С. 147-153
50. Мошенський С.З. Вексельний обіг та його облік в Україні: історичний аспект / С. З. Мошенський // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2016. № 3 (25). С. 148-158.
51. Мошенський С.З. Класифікація векселів з урахуванням потреб обліку // Матеріали VII Міжнародної науковопрактичної конференції «Наука і освіта 2004». Том 17. Бухгалтерський облік і аудит. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. С. 57-58.
52. Мошенський С.З. Наукова новизна в дисертаціях з вексельних операцій / С. З. Мошенський // Науковотехнічна інформація. 2003. № 3. С. 31-35.
53. Мошенський С.З. Облікова політика відображення операцій з векселями /

- С. З. Мошенський // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2003. № 4 (26). с. 173-178.
54. Омецінська І. Я. Забезпечення: порядок визнання та відображення у балансі // І. Я. Омецінська // Збірник наукових праць факультету економіки і менеджменту інвестицій. Наукові записки. Випуск 1 / За ред.. Проф. Литвина Б.М. Тернопіль, 2006. С.121-127.
55. Омецінська І. Я. Поділ зобов'язань та відображення їх у балансі / І.Я. Омецінська // Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи: зб. матеріалів Всеукр. наук.практ. конф. / За ред. д.е.н., проф. Литвина Б.М. Тернопіль: Принтерінформ, 2005. С. 342-348.
56. Омецінська І. Я. Зобов'язання як категорія бухгалтерського обліку / І. Я. Омецінська // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: економіка. №20. 2006. С.228-231.
57. Омецінська І. Я. Організаційні аспекти методики аналізу зобов'язань підприємств / І. Я. Омецінська // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей п'ятої ювілейної Міжнародної науковопрактичної конференції молодих вчених. Частина 2. Тернопіль: Економічна думка, 2008. С. 468-470.
58. Омецінська І. Я. Проблеми обліку довготермінових зобов'язань / І. Я. Омецінська // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. Науковий журнал. №2 (108). 2007. С. 92-98.
59. Омецінська І. Я. Проблеми обліку кредитів банку / І. Я. Омецінська // Обліковоаналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. Наконний збірник / За ред. доц. В.Є. Швеця. Спецвипуск 15 (частина 2). Львів: Інтереко, 2005. С. 652-658.
60. Організація бухгалтерського обліку [навч. посіб. 2ге вид., доп. і перероб] / Ф.Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова;. Житомир: ЖІТІ, 2010. 276 с.

61. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І. В. Орлов. Житомир : ЖДТУ, 2010. 400 с.
62. Організація бухгалтерського обліку [підручник 3є вид., доп. і перероб.] / За редакцією проф.. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2014. 592 с.
63. Петрук О.М. Бухгалтерський облік договірних зобов'язань і прав [навч. посіб.] / О. М. Петрук. Житомир: ЖІТІ, 2014. 186с.
64. Петрук О. М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики : монографія / О. М. Петрук. Житомир : ЖІТІ, 1999. 332 с.
65. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z008500
66. Подольська В. О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз [навч. посіб.] / В. О. Подольська, О. В. Яріш К.: Центр навчальної літератури, 2007. 488 с.
67. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013р. № 73. [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z039699
68. Орлов В.С. Система зобов'язань у праві та бухгалтерському обліку : порівняльний аспект [Текст] / І. В. Орлов // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. ТуганБарановського. Сер. Економічні науки. 2010. № 4. С. 371-377.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z008500
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р.

- №20. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z859633
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z759286
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Текст]: наказ/положення Міністерства фінансів України від 28.02.2000 р. № 353 // Офіційний вісник України. № 46. 2003. С. 2408. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z741265
73. Расенко В.М. Особливості класифікації зобов'язань підприємств / В.М. Расенко // Вісник соціально-економічних досліджень. Випуск 2(45). К.: С.163-170
74. Самохвал Н. П. Місце поточних зобов'язань в системі бухгалтерського обліку підприємства [Текст] / Н. П. Самохвал // Економіка та держава. 2011. № 9. С. 53-57.
75. Сафарова А.Т. Шляхи вдосконалення класифікації зобов'язань / А.Т. Сафарова / Економічний аналіз. Випуск 6. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С. 317-321.
76. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [навч. посіб. 5-те вид. доповн. й переробл.] / Н. М. Ткаченко. К: А.С.К., 2012. 784 с.
77. Фінансовий облік: [підручник]/ Я.Д.Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я.Микитюк, та інш.. К.: «ХайТек Пресс», 2011. 544 с.
78. Финансовый учет [учебн. пособ.] / Под ред.проф. В.Г. Гетьмана. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.
79. Фірсова Л.А. Організація обліку довгострокових зобов'язань в системі прийняття управлінських рішень / Л.А. Фірсова, Н.А. Яковишина // Простір і час сучасної науки. Серія Економіка. Вінниця. Вінницький

торговельно-економічний інститут КНТЕУ. 2013. С.34-36

80. Хендринсен Є.С., Ван Брада М.Ф. Теория бухгалтерського учета [учебн.] / Є. С. Хендрисен, М. Ф. Ван Брада. Перев. с англ. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
81. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435IV. [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgiin/laws/main.cgi?nreg=z741265
82. Фоміна Т. В. Внутрішній аудит довгострокових зобов'язань / Т.В. Фоміна // [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.Statta_Fomina_2012_oiyt