

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально-науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра міжнародних відносин і аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

кваліфікаційної роботи ступеню бакалавр

студентки Боровик Анастасії Сергіївни

(ПІБ)

академічної групи 071-19ск-1

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему:

«Облік і аналіз витрат на виробничому підприємстві

(на прикладі ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»)

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівники работ	Гресь Н.Л.		
Рецензент	Алтухов Д.Л.		
Нормоконтроль	Гресь Н.Л.		

Дніпро
2022

ЗАТВЕРДЖЕНО:

завідувач кафедри
обліку та аудиту

_____ Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

«12» травня 2022 року

**ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
освітнього ступеню бакалавра**

Студенту Боровик А.С. академічної групи 071-19ск-1

(прізвище та ініціали)

(шифр)

071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

спеціалізації «Облік і аудит»

(назва спеціалізації)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему: «Облік і аналіз витрат на виробничому підприємстві

(на прикладі ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»)

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від 12.05.2022
р.№254-с

Розділ	Зміст	Термін
1	Теоретико-практичні засади обліку й аналізу витрат виробничого підприємства	29.04.2022 р.
2	Облік витрат на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»	20.05.2022 р.
3	Аналіз витрат на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»	01.06.2022 р.

Завдання видано _____

(підпис керівника)

Гресь Н.Л.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі 01.04.2022 р.

Прийнято до виконання

подпись

(підпис)

Боровик А.С.

(прізвище, ініціали)

Дата подання до екзаменаційної комісії 03.06.2022 р.

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 52 стор., 7 рис., 15 табл., 3 додатків, 31 джерела.

АНАЛІЗ, ВИТРАТИ, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, ЗМІННІ ВИТРАТИ, МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ, ОБЛІК, ПОСТІЙНІ ВИТРАТИ.

Об'єкт розроблення – господарські виробничі операції ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО».

Мета роботи – удосконалення обліку та аналізу витрат на виробничому підприємстві.

Надано організаційно-правову та економічну характеристику ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО». Окреслено нормативно-правові акти, що регулюють методологію обліку витрат виробничого підприємства. Досліджено сутність витрат та їх класифікацію для цілей бухгалтерського обліку. Проаналізовано документування витрат підприємства. З'ясовано порядок розподілу загальновиробничих витрат. Розглянуто алгоритм ведення обліку витрат в умовах діяльності виробничого підприємства. Проведено аналіз результатів господарської діяльності та витрат суб'єкта господарювання.

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в розробці й обґрунтування рекомендації з удосконалення управлінського обліку витрат.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Організаційно-правова характеристика ТОВ «ДАРЕКС- ЕНЕРГО»	7
1.2. Витрати підприємства: поняття, сутність, класифікація	11
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку витрат виробничого підприємства	17
Висновки до розділу 1	18
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ НА ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»	19
2.1. Документування витрат підприємства	19
2.2. Фінансовий та податковий облік витрат	23
2.3. Шляхи вдосконалення ведення обліку витрат на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»	27
Висновки до розділу 2	35
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»	36
3.1. Аналіз діяльності виробничого підприємства	36
3.2. Аналіз витрат підприємства	42
Висновки до розділу 3	47
ВИСНОВКИ	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	50
ДОДАТКИ	53

ВСТУП

Актуальність теми. полягає в тому, що в сучасних умовах розвитку економіки необхідно приділяти особливу увагу облік та контролю, а також зниженню витрат на виробництво і реалізацію продукції.

На сьогодні, з жорсткою конкуренцією і непередбачуваними мінливими умовами на всіх ринках, для виживання і розвитку підприємств необхідно приймати стратегічно вірні управлінські та фінансові рішення.

Гостра конкурентна боротьба змушує підприємства виявляти інтерес до управління витратами, шукати шляхи по удосконалення їх обліку та моніторингу.

Управління витратами є найважливішим напрямком управлінської діяльності, оскільки саме співвідношення між доходами і витратами підприємства визначає в кінцевому рахунку його фінансовий стан, прибутковість і перспективи розвитку.

Питання обліку витрат висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів: Бутинець Ф.Ф. [1], Гуцайлюк З.В. [2], Колісник Г.М. [3], Ткаченко Н.М. [4], Сопко В.В. [5]. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат зробили вчені: Марченко О.К. [6], Кондраков В.Б. [7], Ліберман Л.В., Левін В.С. [8].

На основі аналізу наукових праць сформовано комплексне уявлення щодо проблематики дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вивчення стану організації обліку, аналізу витрат та обґрунтування шляхів вдосконалення обліку на виробничому підприємстві.

Для досягнення поставленої мети дипломної роботи визначено такі завдання :

– розглянути економічну сутність та класифікацію витрат виробничого підприємства;

- дослідити нормативно-правове регулювання обліку витрат на виробничому підприємстві;
- визначити основні напрямки, критерії та підходи групування та класифікації витрат на виробничому підприємстві;
- навести організаційну характеристику ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»;
- дослідити організацію обліку витрат на підприємстві;
- визначити напрямки оптимізації обліку витрат на підприємстві.

Об'єктом дослідження є система обліку та аналізу витрат підприємства ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО».

Предметом дослідження процедури обліку та аналізу витрат виробничого підприємства.

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи.

Практичне значення одержаних результатів. Практична частина роботи виконана на базі внутрішніх нормативних документів, облікових реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, фінансової звітності та первинної документації, яка характеризує особливості обліку та аналізу витрат на виробничому підприємстві. Запропоновані шляхи вдосконалення обліку витрат носять прикладний характер й можуть бути впроваджені у практичній діяльності базового підприємства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Організаційно-правова характеристика ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» – підприємство з незалежного енергопостачання, одне з найкращих в Україні. Виробляє дизель-генератори DAREXENERGY, які застосовуються на багатьох підприємствах України, а також у країнах ближнього зарубіжжя. Підприємство розташоване у Чечелівському районі м. Дніпро за адресою 49101 Україна, Дніпро, вул. Хвойна 106.

Засноване в 1997 році, підприємство виросло в найбільшого українського виробника дизель-генераторних установ, які використовуються у військовому і цивільному господарюванні. Сьогодні це потужне високотехнологічне і мобільне виробництво, що забезпечує повний цикл виготовлення систем автономного електропостачання. Якість і надійність виробів, що випускаються забезпечуються конструкторсько-технологічним потенціалом компанії і гарантовані системою контролю якості, сертифікованою по стандарту ДСТУ ISO 9002.

У зв'язку із зростаючою потребою українського ринку у професійному обладнанні для автономного та резервного електропостачання, у 2016 році компанія «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» організувала виробництво дизельних електростанцій, що реалізуються під брендом DAREX ENERGY [9].

У 2021 р. в місті Дніпро відкрили нову виробничу лінію, що дозволяє оперативно виробляти дизельні генератори та знизити залежність клієнтів від закордонних поставок. Прямі поставки із заводів виробників двигунів дозволяють компанії виробляти серійно та за індивідуальними технічними вимогами Замовника дизель генератори DAREX ENERGY на базі дизельних двигунів таких торгових марок як: CUMMINS, VOLVO, FPT (IVECO), MITSUBISHI, KOHLER, PERKINS.

Основні види діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД [40];

27.11 Виробництво електродвигунів, генераторів і трансформаторів,

46.69 Оптова торгівля іншими машинами й устаткуванням,

71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах,

33.14 Ремонт і технічне обслуговування електричного устаткування,

33.20 Установлення та монтаж машин і устаткування,

41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель.

Виробниче підприємство ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» відноситься та сплачує податки до Головного управління Державної Податкової Служби у Дніпропетровській області (філія ДПС) за адресою: м. Дніпро, вул. Сімферопольська, 17а.

Відповідно до Податкового кодексу України ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» сплачує такі види податків:

1. Податок на прибуток: об'єктом оподаткування виступають прибутки підприємства, отримані не лише на території України але й за її межами.

2. Податок на додану вартість: включений продавцем до ціни товарів та послуг.

3. Податок на доходи фізичних осіб: платниками є фізичні особи – працівники, які отримані заробітну на підприємстві, а також одержувачі подарунків, пілг, допомоги та інші особи.

4. ЄСВ: фактично не є податком, оскільки його сплата не регулюється Податковим кодексом, але соціальний внесок є досить серйозним навантаженням на підприємство.

5. Плата за землю: податок сплачують власники та орендарі земельних ділянок, які знаходяться в комунальній власності.

6. Екологічний податок: плата за забруднення довкілля.

На ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» застосовується форма організації бухгалтерського обліку, як введення до штату підприємства посади бухгалтера і

створення бухгалтерської служби, так як дана форма є найпоширенішою і має значні переваги, крім того підприємство велике за розмірами, тому інші варіанти для нього неприйнятні.

Бухгалтерська служба підприємства (бухгалтерія) – це спеціальний підрозділ, яке займається веденням бухгалтерського обліку та складанням бухгалтерської звітності. Бухгалтерська служба є самостійним структурним підрозділом підприємства і очолюється головним бухгалтером. Головний бухгалтер – особа, на яку покладено згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [10] ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Структура бухгалтерії ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» – лінійна (рис. 1.1).

Кількісний і якісний склад бухгалтерії визначається штатним розкладом та затверджується окремим наказом керівника підприємства. Права та обов'язки головного бухгалтера і всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Наказом і затвердженими посадовими інструкціями та Положенням про бухгалтерію.

Головному бухгалтерові підпорядковані замісники, яких на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» чотири чоловіка.

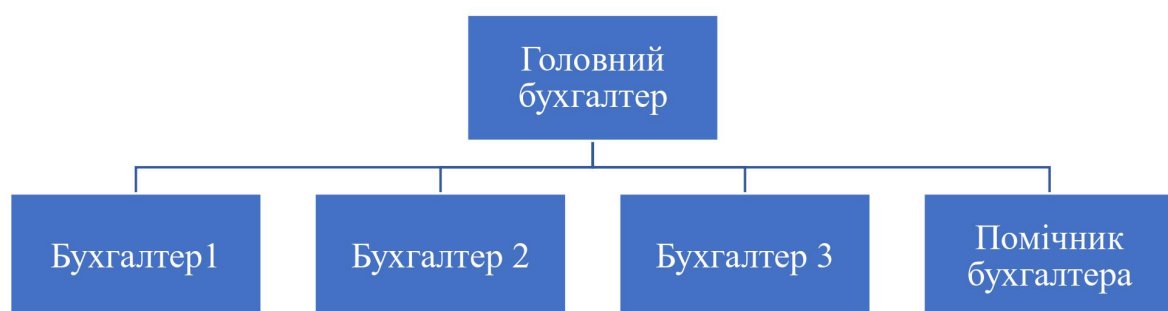


Рис. 1.1. Організаційна структура відділу бухгалтерії ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

Особливе місце в організації бухгалтерського обліку на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» мають організаційні регламенти, а саме положення про бухгалтерську

службу, положення про сектор (групу) бухгалтерської служби, посадова інструкція.

Основою розробки положення про бухгалтерську службу є положення про підприємства, організації, виробничі об'єднання, положення про бухгалтерський облік і звітність в Україні та інші нормативні акти.

Дане положення складається з наступних розділів: загальні положення; цілі і завдання; функції; права і обов'язки головного бухгалтера (його заступника); службові зв'язки; організація роботи.

В Положенні про бухгалтерську службу ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» передбачено поділ служби на підрозділи. Дане положення сприяє чіткому поділу праці між підрозділами та створює нормативно-правову основу дисциплінарного та матеріального впливу до осіб, винних у порушенні правил роботи.

На підставі затвердженої структури підприємства керівник затверджує штатний розклад. На кожному посаді, передбачену штатним розкладом (крім категорії робітників), керівником підприємства затверджується посадова інструкція. Посадова інструкція – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади.

Крім того, посадові інструкції розмежовують завдання кожної служби, вносять узгодженість дій різних служб управління даного підприємства (установи), враховують раціональне використання фонду робочого часу.

Бухгалтерський облік в ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» комп'ютеризований, повністю автоматизований комп'ютерним приладдям та програмним забезпеченням, а саме програмами 1С 8.3 Підприємство та М.Е.Дос.

Для розкриття основ, стандартів, правил та принципів визнання, деталізації та оцінки об'єктів обліку, які необхідно використовувати для ведення бухгалтерського обліку наказ № 3 від 02.01.2018 р.

В наказі про облікову політику є пункт в, якому підприємство дає перелік рахунків, згідно «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій»[22].

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» є переліком рахунків і схем реєстрації, на яких знаходять відображення господарські засоби, джерела господарських засобів, а також господарські операції, які здійснюються на підприємстві. План рахунків розроблений із урахуванням загальновизнаних прийомів і міжнародних стандартів обліку щодо забезпечення керівників необхідною інформацією для здійснення управлінських функцій, надання інформації акціонерам та іншим бізнесовим партнерам, а також складання податкової і статистичної звітності підприємства.

Таким чином, розглянувши організацію обліку на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», можна сказати, що вона повністю відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[10], національних П(С)БО та інших законодавчо-нормативних актів щодо даного питання.

1.2. Витрати підприємства: поняття, сутність, класифікація

Витрати, що становлять собівартість продукції (робіт, послуг), відрізняються не тільки за своїм складом, а й за значенням у виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг). Наприклад, витрати сировини та матеріалів, заробітна плата основних робітників безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. А ось загальновиробничі витрати пов'язані тільки з його обслуговуванням та управлінням [11].

Перед тим, як приступити до критеріїв класифікації витрат, пропонуємо розглянути особливості їх класифікації. Всі витрати виникають внаслідок використання економічних ресурсів з метою основного і допоміжного виробництв. Для того, щоб ефективно управляти процесом, необхідно зіставляти вимірники і всі витрати на нього. Для управління витратами в розрізі виробництв радимо вести довідник статей витрат.

1. Найпоширенішою є класифікація витрат залежно від цілей управління за трьома напрямками:

2. Витрати для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінки запасів: вхідні, спожиті; витрати на продукцію, витрати періоду; основні,

накладні; прямі, непрямі; одноелементні, комплексні та ін.

3. Витрати для прийняття управлінських рішень і планування: постійні, змінні; продуктивні, непродуктивні; релевантні, нерелевантні (безповоротні); середні, граничні та ін.

4. Витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання: регульовані, нерегульовані; постійні, змінні; нормовані, ненормовані; ті, що плануються, ті, що не плануються та ін.

Слід зазначити, що класифікація витрат за характером використання в процесі виробництва використовується для розрахунку собівартості. Класифікація витрат за характером застосування в зв'язку з випуском продукції витрати (постійні і змінні) використовується при управлінні собівартістю. Класифікація витрат за характером походження (первинні і вторинні) і за формою присвоєння до окремих продуктів (прямі і непрямі) використовується при калькуляції собівартості продукції.

Існують і інші форми поділу витрат, але в цілому, в представлених вище класифікаціях відображені основні категорії їх розподілу. Також варто відзначити, що для кожного окремого підприємства актуальна своя класифікація витрат в залежності від специфіки ведення діяльності підприємства, що дає право говорити про функціональному підході до групування.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються залежно від зміни обсягу виробництва (на сировину, матеріали, комплектуючі вироби, заробітну плату робітників та ін.). Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати поділяють на пропорційні і непропорційні [12].

Зауважимо, що поділ витрат на прямі та непрямі має умовний характер. Одні й ті самі види витрат для одного підприємства можуть бути прямими, а для іншого – непрямыми. Певною мірою такий розподіл зумовлений особливостями технологічного процесу та організацією виробництва. Наприклад, у галузях добувної промисловості, на підприємствах, що виробляють електричну та теплову енергію, усі витрати на виробництво є прямими. У тих же галузях

промисловості, в яких з вихідної сировини і в одному технологічному процесі виробляють декілька видів продукції (наприклад, нафтопереробна промисловість), навіть витрати сировини та основних матеріалів вимагають непрямого розподілу [12].

Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно стосовно зміни обсягу виробництва. Це можуть бути витрати на сировину, основні матеріали та інші, тобто прямі витрати. Непропорційні витрати поділяються на прогресивні і дегресивні [13].

Прогресивні витрати зростають більшими темпами, ніж обсяг виробництва (доплати за роботу у святкові дні, оплата простоїв, додаткові торгіві і рекламні витрати та ін.).

Дегресивні витрати зростають меншими темпами, ніж обсяг виробництва (витрати на допоміжні матеріали, заробітна плата допоміжних робітників та ін.). Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними із зміною обсягу виробництва (витрати на оплату праці управлінського персоналу, оренду приміщень та ін.).

Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат (оплата за телефон та ін.). Поточні витрати – це постійно здійснювані витрати (періодичність яких менша за місяць).

Одноразові витрати – це витрати, які здійснюються з періодичністю понад раз на місяць і можуть скеровуватися на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу [14].

Довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати) [15].

Номенклатуру (перелік) місць виникнення витрат установлюють на певний період і затверджують наказом керівника підприємства про організацію бухгалтерського обліку. Установлення такої номенклатури дозволяє вже на початковому етапі бухобліку класифікувати витрати, що виникають у

підрозділах підприємства, і забезпечувати диференційований розподіл понесених витрат на одиницю продукції, необхідний для точного калькулювання собівартості. Установлена база не повинна змінюватися протягом усього фінансового року [15].

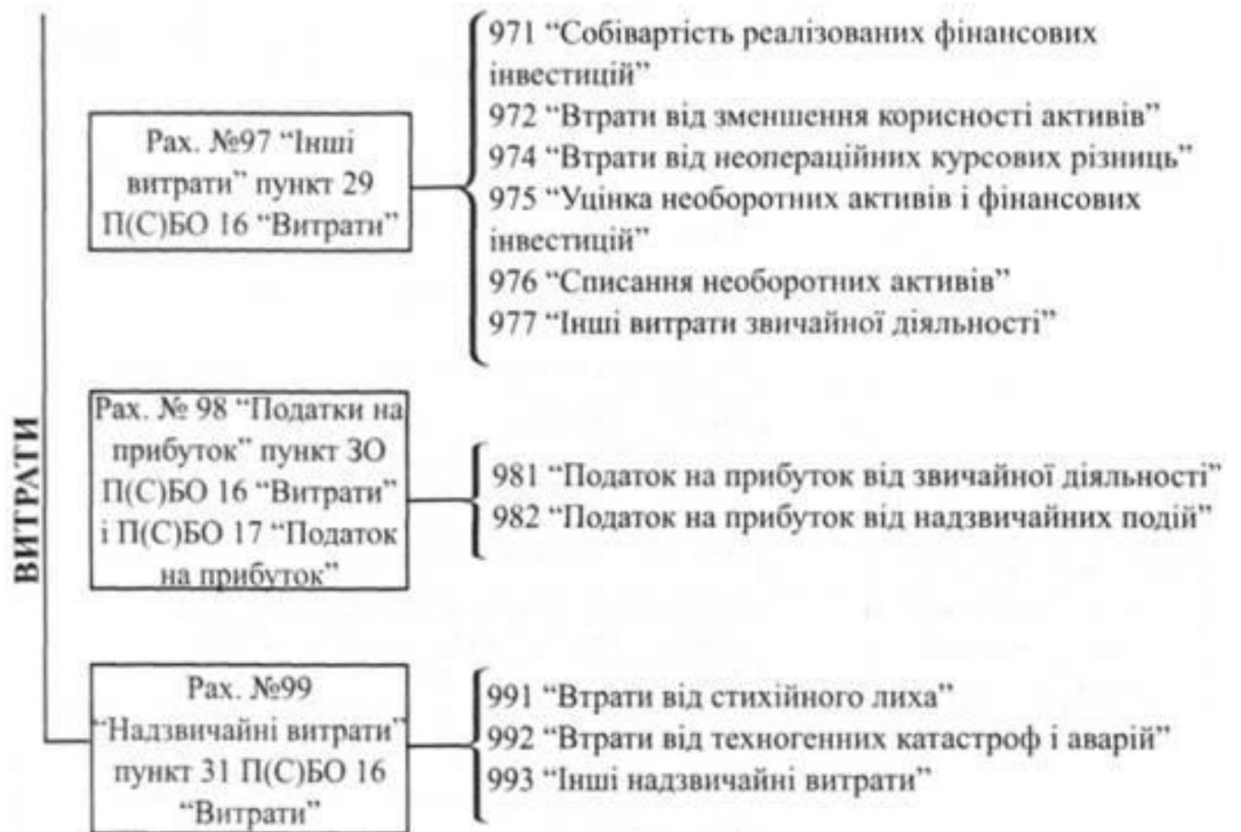


Рис. 1.2. Класифікація витрат [16]

НП(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та розкриття її у фінансовій звітності. Цей стандарт включає в себе класифікацію витрат за економічними елементами та класифікацію витрат діяльності. При цьому передбачається які саме витрати включаються до адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та інших витрат діяльності.

Склад витрат встановлено НП(С)БО 16 [16] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Перелік витрат та їхній склад за елементами
згідно до НП(С)БО 16 Витрати**

Вид витрат	Характеристика
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Прямі витрати на оплату праці	Включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
Загальновиробничі витрати	Включають витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизацію основних засобів; амортизацію нематеріальних активів
Витрати на збут	Включають витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут, витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), витрати на передпродажну підготовку товарів, витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом, витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки, витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.
Інші операційні витрати	Включають витрати на дослідження та розробки відповідно до НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи", собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією, сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів, втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства), втрати від знецінення запасів, нестачі й втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пеня, неустойка, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення.

Підприємство самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням своєї галузевої приналежності, продукції, що випускається, технологічного процесу та методу планування витрат на підприємстві. Свій вибір підприємство

відображає в наказі про облікову політику.

Залежно від особливостей техніки, технології та організації виробництва, а також питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства можуть об'єднувати деякі наведені на рис. 1.1 статті калькуляції в одну.



* Допускається об'єднання статей «Основна заробітна плата робітників виробництва» і «Додаткова заробітна плата робітників виробництва» в одну – «Заробітна плата робітників виробництва».

** Підприємства можуть об'єднати наведені статті в одну – «Загальновиробничі витрати» або, навпаки, доповнити іншими.

*** Виділення ТЗВ в окрему калькуляційну статтю можливо в тому випадку, якщо для їх обліку застосовують окремий субрахунок і величина їх значна.

**** Віднімаються.

Рис. 1.3. Групування витрат за статтями калькуляції

З урахуванням тих самих особливостей можна, навпаки, виділяти з однієї типової статті декілька статей калькуляції.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку витрат виробничого підприємства

Система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього

нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками

Бухгалтерська служба ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» при роботі з обліком витрат повинна користуватися нормативно правовими актами, які указані в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Правові акти, що встановлюють порядок обліку витрат підприємства

Правовий акт	Питання, що регулюються
Податковий кодекс України [15]	Регулює податковий облік витрат
Інструкція про застосування Планурахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [19]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб
Національне положення(стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [16]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції(робіт, послуг) у промисловості [30]	Містить методичні рекомендації Міністерства промислової політики України з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [17]	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку

Висновки до розділу 1

Бухгалтерський облік на «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» комп'ютеризований, повністю автоматизований комп'ютерним приладдям та програмним забезпеченням, а саме програмами 1С 8.3 Підприємство та М.Е.Дос. ТОВ

«ДАРЕКС-ЕНЕРГО» застосовується форма організації бухгалтерського обліку, як введення до штату підприємства посади бухгалтера і створення бухгалтерської служби.

Розглянуто економічно-облікову сутність та класифікацію витрат виробничого підприємства; досліджено нормативно-правове регулювання обліку витрат на виробничому підприємстві та визначено основні напрямки, критерії та підходи групування та класифікації витрат на виробничому підприємстві.

НП(С)БО 16 «Витрати» залишається головним нормативним документом для підприємств та організацій щодо формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітності.

Для кожного окремого підприємства актуальна своя класифікація витрат в залежності від специфіки ведення діяльності підприємства, що дає право говорити про функціональному підході до групування.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

2.1. Документування витрат підприємства

Порядок документального відображення господарських операцій, а також вимоги щодо оформлення документів регламентується «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [17]. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм. Характеристика основних документів з обліку витрат наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Документальне оформлення витрат на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

Документ	Застосування
Договір	Випишується у двох примірниках. В ньому зазначаються : підприємство-замовник і підприємство-виробник, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення
Рахунок	Документ випишується постачальником. Вказуються реквізити постачальника, утримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо вказується сума ПДВ
Податкова накладна	Випишується постачальником у двох примірниках. Основними реквізитами є : порядковий номер, дата виписки, реквізити постачальника і утримувача, номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, умови продажу, форма розрахунку, об'єкт оплати, ціна продажу без ПДВ, сума ПДВ, загальна сума до сплати
Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника, утримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг
Розрахунково-платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати та пенсій всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику в бухгалтерії. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітки, фактичного відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки всіх утримань із заробітної плати і визначається сума, належить до видачі

Так, при отриманні робіт і послуг, отриманих від підрядників для виробничих потреб, керівник підписує акт приймання-здачі виконаних ними робіт, який стає підставою для віднесення бухгалтером цих витрат на собівартість продукції. Від начальника цеху бухгалтер отримує звіт про рух продукції і напівфабрикатів, а також виробничий звіт з відповідними первинними документами. Після звірки даної документації бухгалтер робить записи до реєстрів аналітичного обліку, звідки дані переносяться до журналу-ордеру №5.

Інформація про первинні документи з обліку витратних операцій на підприємстві ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» узагальнена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Первинна документація з обліку витрат на виробництво
на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»**

Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1	2	3	4
Списання матеріалів на витрати основного виробництва	Акт на списання матеріалів, накладна	Внутрішній	Начальник цеху
Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
Відображення прийому виконаних робіт	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт прийому-здачі виконаних робіт.	Зовнішній	Бухгалтер
Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок -фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	Постачальник електроенергії
Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Наряд розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів , соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4
Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	Обслуговуюча банківська установа
Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

Так на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» підставою для списання матеріальних витрат на собівартість продукції є Акт на списання матеріалів на витрати основного виробництва та ЛЗК¹. Для відображення в обліку отриманих від постачальників та підрядників робіт і послуг на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» є Акт прийому-здачі виконаних робіт складений на основі договору про їх отримання. Підставою для віднесення вартості отриманих підприємством послуг на витрати є також рахунок, виписаний постачальником.

На ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» підставою для відображення в податковому обліку витрат на оплату послуг є податкова накладна, виписана постачальником наданих послуг.

Первинним документом для відображення витрат на амортизацію основних фондів, яку складає та розраховує бухгалтер ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» є бухгалтерська довідка - розрахунок зносу. Первинним документом для обліку заробітної плати є розрахунково-платіжна відомість.

Отже, для оформлення господарських операцій з обліку витрат на виробництво на підприємстві, використовують різні за своєю формою і змістом бухгалтерські документи.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів № 635 від 27.06.2013 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» [18] у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та

¹Лімітно-забірна картка.

щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами.

Облікова політика підприємства за Методичними рекомендаціями визначає методи та алгоритми обліку, чисельні з них відносяться безпосередньо до обліку витрат, зокрема [19]:

- методи оцінки вибуття запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Інтеграція на рівні організації та техніки обліку має на меті визначення організаційних структур, що будуть займатися управлінським обліком, переліку центрів витрат та центрів відповідальності; розробку стандартів документообігу в частині фінансового та управлінського обліку, форм первинних документів, якщо вони розробляються підприємством самостійно, переліку реєстрів управлінського обліку, складу та форм внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення і подання відповідальними особами.

2.2 Фінансовий та податковий облік витрат

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місяцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», згідно робочого плану рахунку, призначений активний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво».

Основні господарські операції з обліку витрат виробництва та кореспондуючі рахунки за ними наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Додаток
1	2	3	4	5
Нарахована амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві згідно Відомості амортизації основних фондів	23	131	17288,80	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу
Відпущено зі складу сировину і матеріали згідно Акту списання матеріалів на витрати основного виробництва та ЛЗК	23	209	48411,25	ЛЗК №17 від 28.01.2022
На собівартість продукції списано вартість купівельних напівфабрикатів	23	202	23666,60	ЛЗК
Списано на собівартість продукції суму отриманих від підприємства «ВТН» монтажних і налагоджувальних робіт згідно Акту виконаних робіт	23	631	20000,00	Акт виконаних робіт

Закінчення табл. 2.3

1	2	3	4	5
Списано на собівартість продукції суму отриманих послуг екологічного характеру згідно Акту здачі-прийняття робіт	23	377	344,47	Акт здачі-прийняття робіт
Списано на собівартість продукції суму послуги згідно Акту здачі-прийняття робіт	23	377	655,43	Акт здачі-прийняття робіт
Віднесено на собівартість продукції суму орендної плати за обладнання, нараховану амортизацію, використану воду, електроенергію та абонентну плату згідно рахунку № 165	23	377	820,50	Рахунок за оренду обладнання
Списано на собівартість продукції вартість спожитої електроенергії згідно рахунку за електроенергію від ВАТ «КТМ»	23	631	242200,36	Рахунок за електроенергію
Згідно розрахунку бухгалтерії списано вартість орендної плати на собівартість продукції	23	377	2333,23	Розрахунок бухгалтерії
Нарахована заробітну плату виробничих робітників згідно Відомості обліку заробітної плати	23	661	127681,29	Відомості обліку заробітної плати
Проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати за рахунком бухгалтерії	23	65	32966,96	Відомості обліку заробітної плати

З даних табл. 2.3 бачимо, що на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» витрати на виробництво обліковується в кореспонденції з рахунками 8 класу та включає: амортизацію виробничого обладнання, прямі матеріали, отримані роботи і послуги, що безпосередньо відноситься до виробленої продукції, витрати на оплату оренди; послуги, такі як електроенергія, вода та інші, а також заробітна плата працівників, підприємства (крім адміністративного персоналу) і відрахування на соціальні заходи.

У своїй діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» використовує журнальну форму бухгалтерського обліку з елементами комп'ютерної обробки за допомогою прикладної програми.

Заповнення розділу II «Елементи операційних витрат» наведено у таблиці.

2.4.

Таблиця 2.4

**Алгоритм заповнення розділу III «Елементи операційних витрат»
форма №2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)»**

Назва рядка	Код рядка	Алгоритм
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Д-т 23, 80, 91, 92, 93, 94, К-т 20, 21, 22, 27, 28
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Д-т 23, 81, 91, 92, 93, 94 К-т 66 і 471, 477
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Д-т 23,82, 91, 92, 93, 94 К-т 65 і 471, 477
Амортизація	2515	Обороти за Д-т 23, 83,91, 92, 93, 94 К-т 13
Інші операційні витрати	2520	Обороти за Д-т 23, 84,91, 92, 93, 94 К-т 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474
Разом	2550	Сума рядків 2500, 2505, 2510, 2515, 2520

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26,27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Загальновиробничі витрати поділяються на: змінні – залежать від обсягів виробництва; постійні – не залежать від обсягів виробництва.

Разом із тим розподіл ЗВВ на змінні й постійні теж доволі умовний. Наприклад, витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу можна вважати постійними ЗВВ, адже при коливанні обсягів виробництва вони не змінюються. Проте в разі скорочення обсягів діяльності підприємство може зменшити (змінити) й такі витрати. Тобто підприємство на власний розсуд (з огляду на економічну доцільність) визначає, які саме витрати належать до змінних чи постійних ЗВВ. Перелік таких витрат також закріплюють в обліковій політиці підприємства. Такий поділ потрібен для: планування виробництва; прогнозування діяльності підприємства; розподілу ЗВВ.

ЗВВ, як змінні, так і постійні, підлягають розподілу з використанням бази розподілу на об'єкти витрат. Такими базами можуть бути, наприклад, бути:

універсальні: години праці, прямі витрати на заробітну плату виробничого персоналу, обсяг діяльності, прямі матеріальні витрати, загальні прямі витрати тощо; специфічні для галузі: кількість ліжко-днів, лабораторних досліджень, використовуваних квадратних метрів площі приміщень або загальна кількість медперсоналу, пробіг у кілометрах, площі сільськогосподарських угідь, вартість основного пального, площа для виробництва окремих продуктів, поливні площі, маса зготованих кормів тощо. Крім того, розподіл ЗВВ може здійснюватися не тільки по продуктам, але й на окремі цехи, виробничі дільниці. Здійснюється розподіл ЗВВ, як правило, щомісяця. Базу розподілу теж зазначають у наказі (положенні) про облікову політику або в внутрішньому положенні про калькулювання тощо. Обрана база розподілу має бути зручна й відображати специфіку діяльності конкретного підприємства, виробництва. Може бути й декілька баз розподілу ЗВВ, наприклад: спочатку загальна сума ЗВВ розподіляється між виробничими підрозділами (цехами, дільницями) пропорційно площі/споживанню електроенергії/ліжко-місцям тощо; потім між окремими продуктами даного підрозділу пропорційно прямим витратам на оплату праці/машино-годинам тощо.

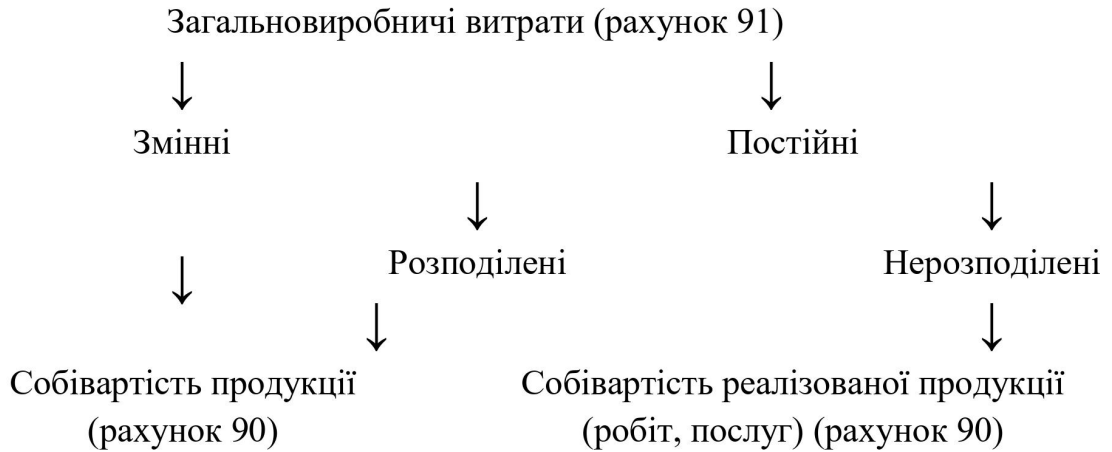
Такий складний і поетапний розподіл можна назвати розподілом ЗВВ за схемою «згори вниз».

Відмінність у розподілі змінних і постійних ЗВВ полягає у використанні показника нормальної потужності:

– на розподіл змінних ЗВВ нормальна потужність не впливає. Розподіл здійснюється за фактичною потужністю;

– на розподіл постійних ЗВВ – нормальна потужність впливає.

Нормальною потужністю – це очікуваний середній обсяг діяльності, якого можна досягти за звичайних умов діяльності протягом кількох років чи операційних циклів з огляду на заплановане обслуговування виробництва (п. 4, 16 НП(С)БО 16 «Витрати»). Розрахований розмір нормальної потужності теж прописують в обліковій політиці [29].



2.3. Шляхи вдосконалення ведення обліку витрат на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

Ефективність діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» значно залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення питань керівників компанії та її контрагентів.

Для прийняття ефективних рішень щодо витрат підприємства необхідна розгорнута й достовірна інформація про його звичайну діяльність. При цьому важливим аспектом є оперативність даних, оскільки своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий тільки за таких умов організації обліку, за яких всі причини змін собівартості розкриваються не тільки шляхом аналізу поточних витрат, але й у процесі стратегічної господарської діяльності на підставі первинної документації, облікових записів та обраної стратегії управління витратами. Тому, управління витратами потребує постійного вдосконалення для підвищення ефективності господарювання і, як наслідок у стратегічному аспекті, – для збільшення конкурентоспроможності підприємства.

Управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру й поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування й розподілу витрат, що ґрунтується на використанні економічних законів, для

підвищення ефективності діяльності підприємства на базі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети й поточних завдань його розвитку [20].

Однією з основних проблем для управління підприємством є забезпечення достатньої оперативності та максимальної аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє не вчасності прийняття управлінських.

Тому, одним з елементів управління витратами підприємства є управлінський облік. Одним із важливих елементів управлінського обліку є організація обліку витрат за центрами відповідальності, яка сприяє реалізації основних функцій системи управління витратами. На сьогодні проблеми організації обліку витрат за центрами відповідальності залишаються актуальними з огляду на прикладний характер, оскільки необхідно врахувати особливості діяльності кожного окремого підприємства, на якому впроваджується система управлінського обліку [23].

З цією метою пропонуємо застосовувати групування даних управлінського обліку витрат за центрами відповідальності. Отже, створення ефективної системи управлінського обліку витрат за центрами відповідальності в межах ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» повинно відбуватися у певній послідовності і включати ряд відповідних заходів (рис. 2.2).

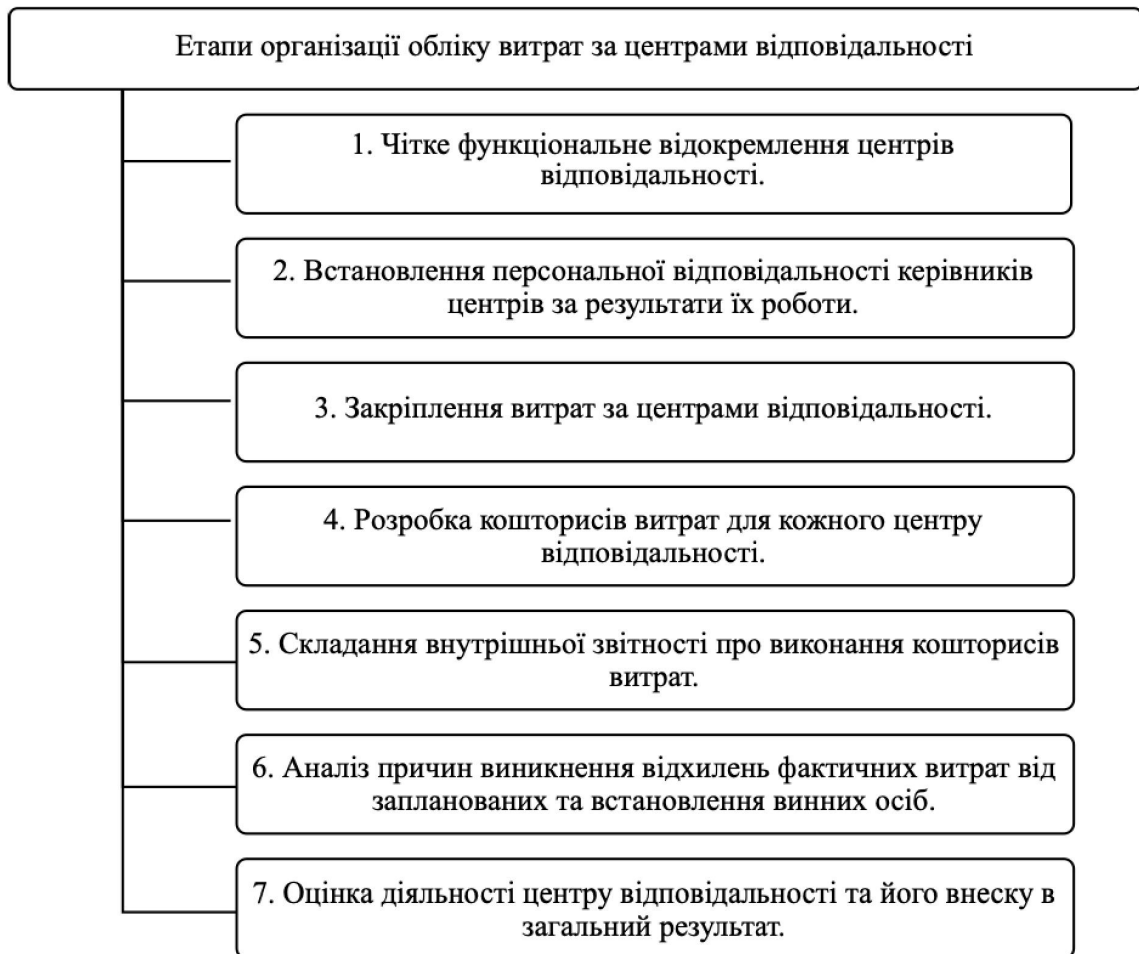


Рис. 2.2. Етапи організації управлінського обліку витрат за центрами відповідальності на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

На першому етапі організації обліку витрат за центрами відповідальності в ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» передбачається відокремлення відповідних центрів з ціллю закріплення відповідальності конкретних осіб. При цьому під центром відповідальності традиційно розуміється окремий сегмент підприємства, в межах якого встановлено особисту відповідальність керівника за результати діяльності його підрозділу. Тому, пропонуємо в ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» виділити чотири центри відповідальності:

- 1) відділ закупівлі;
- 2) відділ складського господарства;
- 3) відділ збуту;

4) відділ управлінського персоналу.

На другому етапі доцільно встановити персональну відповідальність керівників відповідних підрозділів за результати їх роботи, попередньо згрупувавши центри відповідальності за функціональною ознакою.

На третьому етапі необхідно закріпити витрати за окремими центрами відповідальності. В основу цього процесу покладено принцип контрольованості витрат, згідно з яким витрати центрів відповідальності поділяються на контрольовані і неконтрольовані, а їх керівники несуть відповідальність лише за контрольовані витрати.

Наступними важливими етапами організації обліку за центрами відповідальності на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» є розробка кошторисів витрат для кожного центру та складання внутрішньої звітності про їх виконання з метою оцінки фактичного досягнення запланованих показників, аналізу причин виникнення відхилень реальних витрат від запланованих та встановлення винних осіб, а також для загальної оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності.

На нашу думку, система внутрішньої звітності підприємства повинна бути максимально простою, уніфікованою, універсальною з точки зору можливості її використання для різних сегментів і часових відрізків та придатною для багатоцільового використання. З огляду на це, нами розроблені форми внутрішньої звітності, які доцільно застосовувати для оцінки діяльності запропонованих центрів відповідальності на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», а саме: звіт про виконання кошторису відділу закупівлі, звіт про виконання кошторису витрат складського господарства, звіт про виконання кошторису відділу збуту, звіт про виконання кошторису витрат управління.

Останніми етапами організації обліку витрат за центрами відповідальності є проведення оперативного аналізу відхилень дійсних витрат від запланованих, встановлення причин і винних осіб та здійснення оцінки діяльності центру відповідальності та його внеску в загальний результат.

Усе зазначене вище дає нам бази зробити висновок про те, що найвища

ефективність системи управлінського обліку на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» буде досягатися лише завдяки оптимальному поєднанню моделі позамовного обліку витрат та запропонованої системи організації обліку витрат за центрами відповідальності.

Для посилення контролю за витратами ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», можна запропонувати альтернативна система калькулювання собівартості продукції на основі діяльності – метод «АВ-костінг». Особливість методу «АВ-костінг» насамперед полягає в тому, що управління витратами має забезпечувати реальне їх зниження за рахунок скорочення діяльності, яка не створює доданої вартості, та удосконалення діяльності, що створює додаткову вартість, тобто підвищує цінність виробу.

Отже, «АВ-костінг» можна визначити як метод планування, контролю та аналізу виробничих витрат на основі розрахунку сукупності спожитих ресурсів для забезпечення виконання тієї або іншої функції чи здійснення процесу виробництва продукції.

Система «АВ-костінг» забезпечує облік витрат за видами продукції на кожному етапі виробничого циклу та є основою для управління витратами по виробничим центрам. Впровадження системи «АВ-костінг» також веде до скорочення тривалості виробничого циклу в результаті управління видами діяльності, що не підвищують цінності виробу.

Залежності від галузевої належності підприємств (організацій) розрізняють різні види діяльності. На ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» можна виділяти наступні види діяльності, як експлуатація основного обладнання, використання робочої сили, доставка матеріалів, приймання та переміщення матеріалів, оформлення замовлень, контроль якості продукції, експлуатація допоміжного виробництва, керівництво підрозділами виробництва, календарне планування, пакування і доставка продукції (табл. 2.5).

Розраховані нормативи, у свою чергу, використані для обчислення витрат видів діяльності за видами продукції (табл. 2.6). За даними табл. 2.6 визначено, що собівартість одиниці продукції включає 2038,45 грн загальновиробничих

витрат для ДК70-90, а для виробу ДП-0,18 – 1907,33 грн. Отримані результати порівнюємо з даними позамовного методу калькулювання, який використовується на виробничому підприємстві.

Таблиця 2.5

Види діяльності виробничого підприємства і відповідні їм носії витрат

Вид діяльності	Витрати, грн	Носій витрат	Значення носія витрат	У тому числі за видами продукції	
				електродвигун ДК70-90-10	електродвигун ДП-0,18 и ДП-0,25
Експлуатація основного обладнання	2 027	Маш.-год.	756	398	358
Використання робочої сили	1 168	Люд.-год.	770	335	435
Оформлення замовлень	140	Кількість замовлень	4	2	2
Налагоджування обладнання	820	Кількість партій	2	1	1
Механічна обробка партії	1 134	Кількість партій	2	1	1
Контроль якості продукції	1 465	Кількість операцій контролю	32	20	12
Експлуатація допоміжного обладнання	1 141	Маш.-год.	665	315	350
Усього	7 895	X	X	X	X

Варто зауважити, що позамовний метод для розподілу загальновиробничих витрат використовує лише одну базу, на аналізованому підприємстві такою базою є прямі витрати на заробітну плату робітників основного виробництва. Враховуючи те, що загальновиробничі витрати виробничого виробництва складають 7 895 грн, а загальна вартість прямих трудовитрат 330 год., ставка розподілу загальновиробничих витрат підприємства складе 23,92 грн/год. Величина загальновиробничих витрат, яка включена до складу собівартості окремого виду продукції, розрахована як добуток ставки та бази розподілу окремого виду продукції, а саме: для продукції ДК70- загальновиробничі витрати дорівнюють 1913,6 грн, а до собівартості ДП-0,18 включено 2033, 2 грн загальновиробничих витрат.

Таблиця 2.6

Розподіл загальновиробничих витрат за видами продукції

Вид діяльності	Вартість одиниці носія витрат (величина витрат на одну операцію)	Електродвигун ДК70- 90-10		Електродвигун ДП-0,18 и ДП-0,25	
		значення носія витрат	вартість, грн	значення носія витрат	вартість, грн
Експлуатація основного обладнання	2, 68 грн/маш.- год.	398	1 066, 64	358	959, 44
Використання робочої сили	1, 51 грн/люд.- год.	335	505, 85	435	656, 85
Оформлення замовлень	35 грн/зам.	2	70	2	70
Налагоджування обладнання	410 грн/партія	1	410	1	410
Механічна обробка партії	567 грн/партія	1	567	1	567
Контроль якості продукції	45, 78 грн./контроль	20	915, 6	12	549, 36
Експлуатація допоміжного обладнання	1, 72 грн/маш.- год.	315	541, 8	350	602
Усього загальновиробничих витрат	X	X	4 076, 89	X	3 814, 65
Кількість виготовленої продукції	X	X	2	X	2
Загальновиробничі витрати на одиницю продукції	X	X	2038, 45	X	1907, 33

Розрахунок собівартості кожного виду продукції за позамовним методом наведено у табл. 2.7.

В табл. 2.8 представлено порівняльний аналіз результатів калькулювання виробничої собівартості при використанні двох методів.

Результати проведених досліджень підтверджують, що позамовний метод з метою розподілу загальновиробничих витрат враховує поведінку лише одного показника (у даному випадку - трудовитрати), ігноруючи вплив інших чинників (контроль якості чи налагодження обладнання).

Томуна підприємствах з складним технологічним циклом, де неможливо

встановити найточніший вплив чинників при розподілі загальновиробничих витрат, варто застосовувати метод ABC, оскільки він враховує вплив різних чинників.

Таблиця 2.7

**Розрахунок собівартості одиниці продукції підприємства
позамовним методом**

Витрати, грн.	Види продукції	
	електродвигун ДК70-90-10	електродвигун ДП-0,18 и ДП-0,25
Прямі матеріальні витрати	2144,15	2923,83
Прямі витрати на заробітну плату робітників основного виробництва	1210,9	1527,46
Загальновиробничі витрати	1913, 6	2033, 2
Усього	5268, 65	6484, 49

Саме до таких підприємств належить ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО».

Таблиця 2.8

**Порівняння результатів калькулювання собівартості продукції
при використанні «АВ-костінг» і позамовного методів**

Витрати, грн.	«АВ-костінг» -метод		Позамовний метод	
	електродвигун ДК70-90-10	електродвигун ДП-0,18 и ДП- 0,25	електродвигун ДК70-90-10	електродвигун ДП-0,18 и ДП- 0,25
Прямі матеріальні витрати	2144,15	2923,83	2144,15	2923,83
Прямі витрати на заробітну плату	1210,9	1527,46	1210,9	1527,46
Загальновиробничі витрати	2038, 45	1907, 33	1913, 6	2033, 2
Усього виробнича собівартість	5393,5	6358, 62	5268, 65	6484, 49

Проведені розрахунки свідчать про те, що застосування методу «АВ-костінг» надає можливість контролю витрат на стадії їх виникнення, дозволяє приймати більш ефективні рішення в області маркетингової стратегії та прибутковості продукції.

Висновки до розділу 2

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», згідно робочого плану рахунку, призначений активний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26,27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Розглянувши організацію обліку на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», можна сказати, що вона повністю відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10], Національних П(С)БО та інших законодавчо-нормативних актів щодо даного питання.

Ефективність діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» значно залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення питань керівників компанії та її контрагентів.

Для посилення контролю за витратами ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», була запропонована альтернативна система калькулювання собівартості продукції на основі діяльності – метод «АВ-костінг». Система «АВ-костінг» забезпечує облік витрат за видами продукції на кожному етапі виробничого циклу та є основою для управління витратами по виробничим центрам. Впровадження системи «АВ-костінг» також веде до скорочення тривалості виробничого циклу в результаті управління видами діяльності, що не підвищують цінності виробу.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

3.1. Аналіз діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

Аналіз структури активів та пасивів бухгалтерського балансу є частиною аналізу майнового стану організації під час аналізу фінансового становища підприємства. Аналіз активів і пасивів балансу дозволяє простежити динаміку їхнього стану в аналізованому періоді. Аналіз структури та динаміки статей балансу показує:

- яка величина поточних та постійних активів, як змінюється їх співвідношення, а також виявити джерела фінансування;
- які статті зростають випереджаючими темпами, і як це позначається на структурі балансу;
- побачити частку запасів та дебіторську заборгованість у структурі активів;
- наскільки велика частка власні кошти, і якою мірою фірма залежить від позикових ресурсів;
- який розподіл позикових коштів за термінами погашення;
- яку частку в пасивах становить заборгованість перед бюджетом, банками та трудовим колективом.

Практика економічного аналізу виробила такі правила читання фінансових звітів, як: горизонтальний та вертикальний аналіз балансу.

Горизонтальний аналіз – це порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом у відносному та абсолютному вигляді для того, щоб зробити лаконічні висновки. Інакше кажучи, горизонтальний аналіз - це порівняння показників поточного періоду з тими ж показниками минулого періоду, тобто спостереження динаміки

Вертикальний аналіз (структурний) – визначення структури підсумкових фінансових показників, із виявленням впливу кожної позиції звітності результат у цілому. Технологія вертикального аналізу полягає в тому, що загальну суму

активів підприємства приймають за сто відсотків, і кожену статтю фінансового звіту представляють як процентну частку від прийнятого базового значення.

Хочу зауважити, у структурі ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» аналітичний відділ відсутній, тому представлені нижче результати економічного аналізу діяльності підприємства та його витрат зокрема одержані в результаті проведення аналітичних робіт під час виконання цієї кваліфікаційної роботи.

Методологічною основою аналізу стали праці Пархоменко Л.А. [26]; Матюхи М. М. [27]; Савицької Г.В. [28].

У якості джерела інформації для проведення економічного аналізу діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» використано дані фінансової звітності підприємства (Додаток А, Б). Результати аналізу результатів господарської діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Результати господарської діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»
за 2020-2021рр.**

Показник	Звітний період		Відхилення	
	2020 р.	2021 р.	абсолютне	відносне, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	147746	215433	67687,00	45,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	75013	186755	111742,00	149,0
Валовий: прибуток	72733	28678	-44055,00	-60,6
Інші операційні доходи	24565	13530	-11035,00	-44,9
Адміністративні витрати	36690	65765	29075,00	79,2
Витрати на збут	17720	13139	-4581,00	-25,9
Інші операційні витрати	23780	60480	36700,00	154,3
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток/збиток	19608	-97176	-116784,00	-595,6
Інші фінансові доходи	1939	32404	30465,00	1 571,2
Інші доходи	973	98971	97998,00	10 071,7
Фінансові витрати	17906	31619	13713,00	76,6
Інші витрати	0	83	83,00	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	4614	2497	-2117,00	-45,9
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2707	2329	-378,00	-14,0
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	168	-2182,00	-92,9

Як бачимо з табл. 3.1, декілька показників діяльності зазнали помітного зменшення за звітний період. Наприклад, прибуток зменшився на 60,6%. Чистий прибуток зменшився на 92,9%. Основним виключенням є інші фінансові доходи та інші доходи, що пов'язано зі зміною розрахункової політики підприємства за врахування замовлень, що виконувались для іноземних замовників.

Проте чистий дохід від реалізації продукції протягом 2021 р. збільшився на 45,8%. Собівартість реалізованої продукції зросла на 149%.

Протягом досліджуваного періоду зросли інші операційні витрати на 154,3% та адміністративні витрати на 79,2%.

Враховуючи дані з табл. 3.1 та встановлене збільшення обсягів виробництва та обсягів продажу, можна сказати, що з великою ймовірністю на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» наявне ухилення від сплати податків, які зменшилися на 14,% за цей час.

Валовий прибуток та фінансовий результат навпаки зменшилися на 21,4% та 56,6% відповідно.

Отже, спостерігаємо негативну динаміку стосовно більшості показників, зокрема це стосується: собівартості, інших операційних витрат, адміністративних витрат, інших доходів та фінансових витрат.

Поглиблений аналіз конкретизує і доповнює окремі процедури представленого вище аналізу. При цьому, ступінь деталізації залежить від цілей та мети такого аналізу.

Метою поглибленого аналізу є детальна характеристика майнового і фінансового стану підприємства, результатів його діяльності у минулому і звітному періодах, а також можливостей його розвитку.

Поглиблений аналіз фінансового стану передбачає розрахунок аналітичних коефіцієнтів, що дозволяють оцінити різні сторони діяльності підприємства: майновий стан, ліквідність і платоспроможність, фінансову стійкість, ділову активність, рентабельність.

Одним із найважливіших етапів фінансового аналізу є оцінювання майнового стану підприємства, що дає змогу визначити абсолютні

та відносні зміни статей балансу за певний період, прослідкувати тенденції їх зміни та окреслити їх структуру.

Для оцінювання майнового стану розраховують показники, які характеризують виробничий потенціал підприємства, основними з яких є показники, що характеризують стан і рух основних засобів. Крім того, роблять висновки щодо абсолютної величини і структури балансу, динаміки зміни вартості активів підприємства, окремих статей балансу підприємства порівняно з попередніми періодами.

Аналіз і оцінювання ліквідності та платоспроможності підприємства здійснюють з метою завчасного попередження можливих фінансових ускладнень на підприємстві, оскільки в умовах конкуренції і ринкової нестабільності практично кожне підприємство може стати банкрутом. Ліквідність та платоспроможність розраховуються за даними балансу і відображають відповідні характеристики у певний момент часу.

Поняття ліквідності та платоспроможності підприємства є близькими, водночас мають самостійне значення.

Платоспроможність означає наявність у підприємства грошових коштів та їх еквівалентів, достатніх для розрахунків за кредиторською заборгованістю, що потребує негайного погашення.

Ліквідність підприємства – здатність підприємства перетворювати свої активи в грошові кошти для покриття зобов'язань.

Аналіз ліквідності передбачає аналіз ліквідності активу, балансу та самого підприємства. Так, ліквідність активу – це здатність активу перетворюватися в грошові кошти в максимально короткий термін часу та без втрати їх ринкової вартості.

За рівнем ліквідності активи поділяють на 4 групи:

– найбільш ліквідні активи (A1) – ліквідні кошти, які перебувають у негайній готовності до реалізації (кошти і їхні еквіваленти, а також короткострокові фінансові інвестиції);

– активи, що швидко реалізуються (A2) – ліквідні кошти, які перебувають у розпорядженні підприємства (поточна дебіторська заборгованість);

– активи, що повільно реалізуються (A3) – запаси і витрати, інші поточні активи;

– активи, що важко реалізуються (A4) – необоротні активи.

Відповідно пасиви класифікуються на:

– найбільш термінові зобов'язання (П1) – поточна кредиторська заборгованість, а також кредити й позики, не погашені в строк;

– короткострокові пасиви (П2) – поточні зобов'язання, крім тих, що увійшли до П1;

– довгострокові пасиви (П3) – довгострокові кредити й позикові кошти, довгострокові забезпечення (якщо вони не мають постійний характер);

– постійні пасиви (П4) – все інше, як правило, власний капітал, доходи майбутніх періодів.

Ліквідність балансу – це ступінь покриття боргових зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких в грошові кошти відповідає строку погашення платіжних зобов'язань. Для визначення ліквідності балансу відповідні активи порівнюють з відповідними групами пасивів, складові елементи яких визначаються терміном їх погашення

Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо мають місце такі співвідношення:

$$A1 \geq P1$$

$$A2 \geq P2$$

$$A3 \geq P3$$

$$A4 \leq P4$$

Невиконання будь-якої з цих нерівностей свідчить про те, що ліквідність балансу не є абсолютною.

Аналіз ліквідності підприємства здійснюється шляхом розрахунку таких показників: коефіцієнт поточної ліквідності; коефіцієнт швидкої ліквідності; коефіцієнт абсолютної ліквідності. Розрахуємо їх:

1) коефіцієнт поточної ліквідності характеризує здатність підприємства забезпечити свої поточні зобов'язання за рахунок найбільш легко реалізованої частини активів – оборотних активів. Цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку ліквідності активів. Оскільки поточні зобов'язання підприємства погашаються переважно за рахунок поточних активів, для забезпечення нормального рівня ліквідності необхідно, щоб вартість поточних активів перевищувала суму поточних зобов'язань у 1,5–2 рази.

Коефіцієнт поточної ліквідності обчислимо за таким алгоритмом

$$K_{nj} = OA / ПЗ,$$

де OA – оборотні активи;

ПЗ – поточні зобов'язання.

Звідси, коефіцієнт поточної ліквідності дорівнює

$$K_{nj} = 262832 / 271488 = 0,97.$$

2) коефіцієнт швидкої ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Цей показник показує платіжні можливості підприємства щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами, а його нормативне значення складає 1.

Коефіцієнт швидкої ліквідності розраховуємо за такою формулою

$$K_{швл} = (ГК + ФІ + ДЗ) / ПЗ,$$

де ГК – грошові кошти та їх еквіваленти;

ФІ – поточні фінансові інвестиції;

ДЗ – дебіторська заборгованість.

Підставив значення у цю формулу, одержуємо

$$K_{швл} = (2 + 5960 + 83013) / 271488 = 0,33.$$

3) коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує, як швидко поточні зобов'язання можуть бути погашені високоліквідними активами. Водночас допомагає оцінити можливість погашення підприємством короткострокових зобов'язань у випадку його критичного стану. Оптимальне його значення визначається в інтервалі від 0,2 до 0,3.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності обчислимо за таким чином

$$\text{Каб.л} = \text{ГК} / \text{ПЗ} = 2 / 271488 = 0,00000737$$

Аналізуючи значення цих коефіцієнтів можна сказати що ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» станом на 01.01.2022 р. не є ліквідним.

Підприємство має низьку платоспроможність, у нього немає грошових коштів та їх еквівалентів, достатніх для розрахунків за кредиторською заборгованістю, що потребує негайного погашення.

3.2. Аналіз витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»

Розрізняють витрати прямі і непрямі. Прямі витрати пов'язані з виробництвом певних видів продукції (сировина, матеріали, зарплата виробничих робітників та ін.) Вони прямо відносяться на той чи інший об'єкт калькуляції. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції і розподіляються по об'єктах калькуляції пропорційно відповідній базі (основної та додаткової зарплати робітників або всім прямим витратам, виробничої площі і т.д.). Прикладом непрямих витрат є загальновиробничі та загальногосподарські витрати, витрати на утримання основних засобів та ін.

У ринковій економіці витрати класифікують також на явні і неявні (імпліцитні). До явних відносяться витрати, що приймають форму прямих платежів постачальникам факторів виробництва і проміжних виробів. У число явних витрат входить зарплата робітників, менеджерів, службовців, комісійні виплати торговим фірмам, виплати банкам і іншим постачальникам фінансових і матеріальних послуг, оплата транспортних витрат і багато іншого.

Неявні (імпліцитні) витрати – це альтернативні витрати використання ресурсів, що належать власникам фірми або знаходяться у власності фірми як

юридичної особи. Такі витрати не передбачені контрактами, обов'язковими для явних платежів, і не відображаються в бухгалтерській звітності, але від цього вони не стають менш реальними. Наприклад, фірма використовує приміщення, що належить їй власнику і нічого за це не платить. Отже, імпліцитні витрати будуть рівні можливості одержання грошових платежів за здачу цього будинку кому-небудь в оренду [28].

Спираючись на дані звіту про фінансові результати ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», складеним станом на 31.12.2021 р., розрахуємо витрати на виробництво продукції (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Структура витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» на виробництво продукції

Елементи витрат	Сума, тис. грн			Структура витрат, %		
	2020 р.	2021 р.	абсолютне відхилення +, -	2020 р.	2021 р.	відхилення +, -
Матеріальні витрати	88281,00	41378,00	-46903,00	29,5	31,57	2,07
Заробітна платня	133939,00	44679,00	-89260,00	44,76	34,09	-10,67
Відрахування на соціальні заходи	28364,00	10767,00	-17597,00	9,48	8,22	-1,26
Амортизація	16268,00	10907,00	-5361,00	5,44	8,33	2,89
Інші операційні витрати	32404,00	23318,00	-9086,00	10,82	17,79	6,97
Повна собівартість	299256,00	131049,00	-168207,00	100,00	100,00	-
У тому числі:						
змінні витрати	136953,00	75603,00	-61350,00	45,76	57,69	11,93
постійні витрати	162303,00	55446,00	-106857,00	54,24	42,31	-11,93

Дані, представлені у табл. 3.1, свідчать про те, що фактичні витрати підприємства менше планових на 168207 тис. грн. Економія відбулася за всіма видами, особливо з заробітною платнею. Сума змінних витрат збільшилась, тоді, як постійні витрати зменшились. Зазнала змін й структура витрат: збільшилася частка матеріальних витрат і амортизації основних засобів у зв'язку з інфляцією, а частка зарплати зменшилася (рис. 3.1)

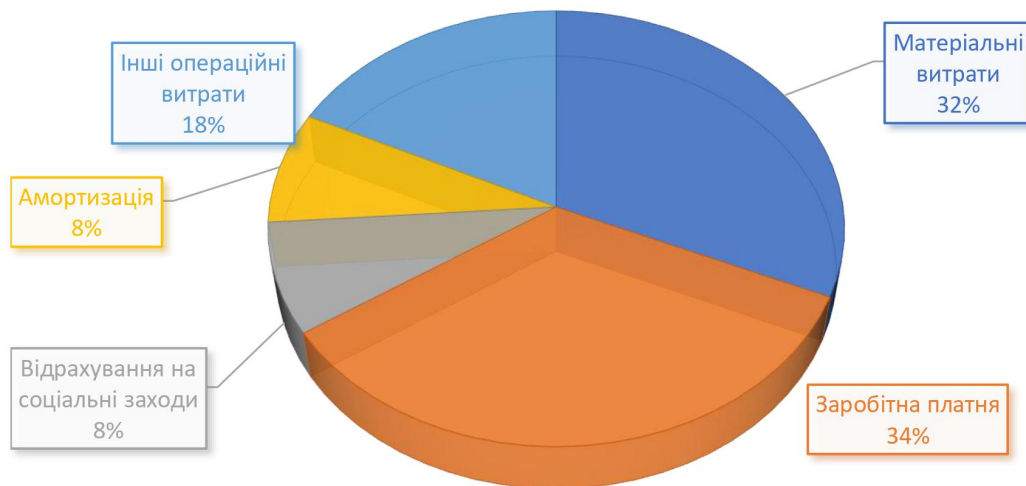


Рис. 3.1. Фактична структура витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» на виробництво продукції у 2021 році

Спираючись на дані фінансової звітності підприємства, що представлена у додатку Б, було проведено аналіз витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», результати якого подано у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Аналіз витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»
2020-2021 рр.**

Показник	Звітний період		Відхилення	
	2021 р.	2020 р.	абсолютне +, -	відносне, %
Матеріальні витрати	41378	88281	-46903	-53,13
Витрати на оплату праці,	44679	133939	-89260	-66,64
Відрахування на соціальні заходи	10767	28364	-17597	-62,04
Амортизація	10907	16268	-5361	-32,95
Інші операційні витрати	23318	32404	-9086	-28,04
Адміністративні витрати	36690	65765	-29075	-44,21
Витрати на збут	17720	13139	4581	34,87
Фінансові витрати	17906	31619	-13713	-43,37
Інші витрати	0	83	-83	-100,00

Як бачимо з табл. 3.4, більшість показників протягом періоду, який досліджувався, зменшилися. Наприклад, матеріальні витрати зменшилися на 53,13%, амортизація – на 32,95%, витрати на оплату праці та відрахування на

соціальні заходи – на 66,64% та 62,04% відповідно. Такої тенденція спостерігається відносно адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових та інших витрат. Натомість, частка витрат на збут виросла до 34,87%.

Проведемо горизонтальний аналіз витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», понесених у 2020-2021 рр. (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Горизонтальний аналіз витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»
за 2020-2021рр.**

Показник	Звітний період		Середнє відхилення, %
	2020 р.	2021 р.	
Матеріальні витрати	21,5	20,3	20,9
Витрати на оплату праці,	32,7	22	27,3
Відрахування на соціальні заходи	6,9	5,3	6,1
Амортизація	4,0	5,4	4,7
Інші операційні витрати	7,9	11,5	9,7
Адміністративні витрати	16	18	17,0
Витрати на збут	3,2	8,7	6,0
Фінансові витрати	7,7	8,8	8,3
Інші витрати	0	0	0,0

Як бачимо з табл. 3.4, в середньому за весь досліджуваний період найбільша частка витрат (27,3%) приходилася на оплату праці, на другому місці – матеріальні витрати (20,9%) та на третьому – адміністративні витрати (17 %). Частка витрат, пов'язаних з відрахуваннями на соціальні заходи, коливалася у межах від 6,9% до 5,9% із тенденцією незначного постійного зменшення.

Витрати на амортизацію, постійно збільшуються в результаті щомісячного нарахування зносу основних засобів, їхня частка у структурі витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» збільшилася з 4,0% у 2020р до 5,4% у 2021р. Інші операційні витрати підприємства зросли до 11,5%.

На рис. 3.2 наведена середня структура витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» за 2020-2021рр.

Як бачимо з рис. 3.2, витрати на збут займають незначну частку у структурі витрат підприємства ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО».

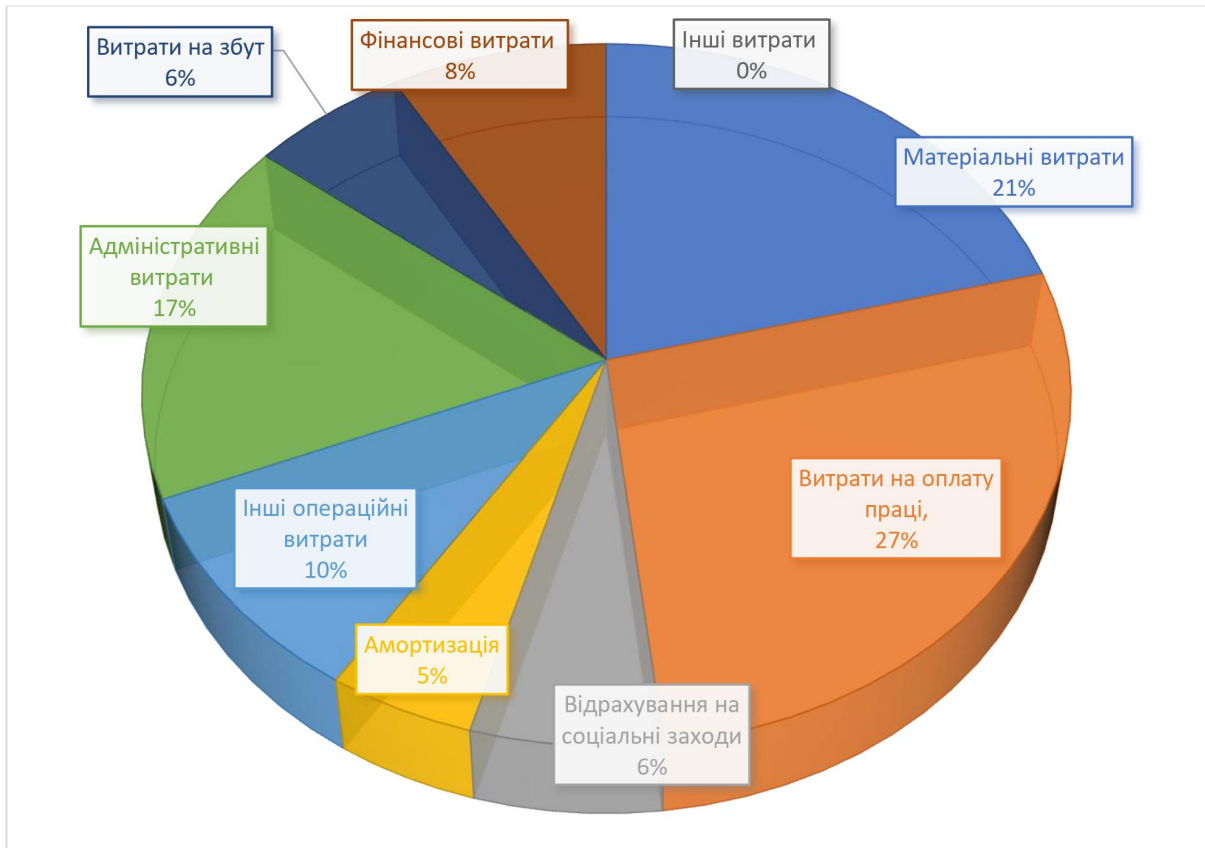


Рис. 3.2. Середня структура витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» за 2020-2021рр.

Коливання їх структурної частки складало від 3,2% до 8,7% із середнім значенням за весь період 6%. Фінансові витрати ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» в середньому складають 8%; в динаміці вони у 2020 році були 7,7% але у 2021 році зросли до 8,8%.

Відмітимо, що на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» розмір інших витрат у загальній сумі усіх витрат підприємства є мізерним.

Проведемо вертикальний аналіз витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» за 2020-2021 р.

Як бачимо з табл. 3.5, матеріальні витрати зменшувалися щорічно майже на 20,3%. Витрати на оплату праці у 2021 р. різко знизилися до 22%. Аналогічна динаміка наявна і стосовно показнику Відрахування на соціальні заходи. Ці витрати впадали до 5,3%.

Таблиця 3.5

Результати вертикального аналізу витрат ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО»**2020-2021 р.**

Показник	Звітний період		Структура витрат, %	
	2021 р.	2020 р.	2021 р.	2020 р.
Матеріальні витрати	41378	88281	20,	21,5
Витрати на оплату праці	44679	133939	22,0	32,7
Відрахування на соціальні заходи	10767	28364	5,3	6,9
Амортизація	10907	16268	5,4	4,0
Інші операційні витрати	23318	32404	11,5	7,9
Адміністративні витрати	36690	65765	18,0	16,0
Витрати на збут	17720	13139	8,7	3,2
Фінансові витрати	17906	31619	8,8	7,7
Інші витрати	0	83	0,0	0,0
Разом	203365	409862	100,0	100,0

Амортизація зазнала незначного збільшення у 2021р. – на 1,4 %, її питома вага у загальній сумі витрат підприємства склала 5,4 %. Інші операційні витрати зросли у 2021р. – на 3,6 %, й склали 11,5 %. Найбільш суттєво упродовж 2021 р. змінювалися витрати на збут, їхня питома вага досягла 8,7 %.

Висновки до розділу 3

Більшість показників діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» зазнали помітного зменшення у 2020–2021 роках. Зростання інших фінансових доходів та інших доходів, пов'язане зі зміною розрахункової політики підприємства за врахування замовлень, що виконувались для іноземних замовників. В середньому за весь досліджуваний період найбільша частка витрат приходилася на оплату праці, на другому місці були матеріальні витрати та на третьому були адміністративні витрати. Проте цей розподіл змінювався у часі. Аналізуючи значення фінансових коефіцієнтів можна сказати що підприємство не є ліквідним.

ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» станом на момент виконання кваліфікаційної роботи не платоспроможне, тому що немає достатньо коштів та їх еквівалентів, для погашення своєї кредиторської заборгованості, термін салати якої настав.

ВИСНОВКИ

ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» є виробничим підприємством, яке працює у загальній системі оподаткування.

Облікові роботи на підприємстві виконує бухгалтерія, яку очолює головний бухгалтер. Облікові роботи автоматизовано за допомогою програмного забезпечення 1С: Підприємство 8.3, Me.doc програми «Вчасно».

На підприємстві затверджено положення про бухгалтерію, посадові інструкції її працівників, наказ про організацію фінансового й податкового обліку та про облікову політику підприємства.

Складено організаційно-правову та економічну характеристику ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО».

Досліджено економічну сутність витрат, їх групування та класифікацію для цілей обліку на виробничому підприємстві.

Окреслено та вивчено нормативно-праві акти, які встановлюють педологічні засади бухгалтерського обліку витрат.

Встановлено, що на виробничому базовому підприємстві затверджено робочий план рахунків, який є невід'ємною складовою наказу про облікову політику, одним з його додатків.

Документування витрат здійснюється із застосуванням типових форм бухгалтерських документів.

З'ясовано, що на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» підставою для відображення в податковому обліку витрат на оплату послуг є зареєстрована постачальником у ЄРПН податкова накладна; первинним документом для відображення витрат на амортизацію основних засобів, є бухгалтерська довідка до рахунку 131, яку складає бухгалтер підприємства щомісячно; первинним документом для обліку заробітної плати є розрахунково-платіжна відомість.

Розглянувши організацію обліку на ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», можна сказати, що вона повністю відповідає вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних П(С)БО

та інших законодавчо-нормативних актів України.

На підприємстві складаються й затверджуються кошториси. Склад постійних й змінних загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, а також база розподілу загальновиробничих витрат закріплено у наказі про облікову політику підприємства.

Управління витратами є засобом досягнення підприємством високого економічного результату. В сучасних економічних умовах господарювання ефективне управління витратами підприємства неможливе без організації оперативного аналізу собівартості продукції, що випускається.

НП(С)БО 16 «Витрати» залишається основним нормативним документом, що встановлює порядок формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітності.

Ефективність діяльності ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО» значно залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення питань керівників компанії та її контрагентів. На сьогодні проблеми організації обліку витрат за центрами відповідальності залишаються актуальними з огляду на прикладний характер, оскільки необхідно врахувати особливості діяльності кожного окремого підприємства, на якому впроваджується система управлінського обліку.

Для посилення контролю за витратами ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО», запропоновано альтернативну систему калькулювання собівартості продукції, яка ґрунтується на методі «АВ-костінг». Система «АВ-костінг» забезпечує облік витрат за видами продукції на кожному етапі виробничого циклу та є основою для управління витратами по виробничим центрам. Впровадження системи «АВ-костінг» буде сприяти скороченню тривалості виробничого циклу в результаті управління видами діяльності. Проведені розрахунки свідчать про те, що застосування методу «АВ-костінг» надасть можливість посилити контроль витрат на стадії їх виникнення, дозволить приймати більш ефективні рішення стосовно маркетингової стратегії та прибутковості продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. №1. С. 11–18.
2. Гуцайлук З.В., Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Київ: Лібра, 2016. 880 с.
3. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат і управління ними. *Науковий вісник ЛНТУ України*. 2009. № 19. С. 252–258.
4. Ткаченко Н.М. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 6–9.
5. Сопко В.В., Власова Н.О., Мелушова І.Ю. Ефективність формування витрат підприємств роздрібної торгівлі. Харків: ХДУХТ, 2016 259 с.
6. Марченко О.К., Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. Фінансовий аналіз. Київ: КНЕУ, 2015. 592 с.
7. Кондраков В.Б., Кондратова Т., Охотніченко О. Застосування факторного аналізу собівартості продукції на підприємствах. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 9. Ч. 3. С. 144–148.
8. Левін В.С., Лень В.С., Нехай В.А. Облік і аудит. Вступ до фаху. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 256 с.
9. Офіційний сайт ТОВ «ДАРЕКС-ЕНЕРГО». URL: <https://darex.com.ua>
10. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
11. Лишиленко О.В. Фінансовий облік. Київ: Центр навчальної літератури, 2017. 556 с.
12. Селіванова Н.М. Управлінський облік як складова системи управління підприємством. *Аграрний вісник Причорномор'я: Економічні науки*. Вип. 60. Одеса: СПД ФО «Балушко І.В.», 2011. С. 136–139.

13. Селіванова Н.М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. № 7. С. 18–22.
14. Костецька Н. Факторний підхід до формування стратегії зниження витрат підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 1(30). С. 159–166.
15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.
17. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
18. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
20. Ковтуненко Ю.В., Крисенко А.В., Амурова О.В. Аналіз структури витрат виробничого підприємства. *Праці Одеського політехнічного університету*. 2014. Вип. 2(44). С. 202–207.
21. Миронова Ю.Ю. Застосування методу «АВ-костинг» у системі управління загальнопромисловими витратами підприємств машинобудування. *Ефективна економіка*. 2014. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3753>.
22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2013 р. № 336/22868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17>.

23. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»: наказ Міністерства фінансів України від 03.06.2005 р. № 621/10901. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
25. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України від 20.01.2001 р. № 47/5238. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
26. Пархоменко Л.А. Поняття, класифікація та функції витрат. *The modern trends in the development of business social responsibility: V International scientific conference (June 25-26, 2021 Lisbon, Portugal)*. Riga, Latvia: «Baltija Publishing», 2021, P. 49–54.
27. Матюха М. М. Аспекти розподілу накладних витрат підприємства. *Бізнес-навігатор*. 2021. Вип. 2 (63). С. 125–129.
28. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Київ: Знання, 2007. 668 с.
29. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/6703-zagalnovirobnich-vitrati-h-oblk-ta-rozpodl>.
30. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.
31. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.