

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ
НА ПІДПРИЄМСТВІ»

Виконав студент 2 курсу групи ОПм -71а
(номер курсу) (шифр групи)

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Леоненко К.О.

(прізвище, ініціали студента)

Керівник доцент, к.е.н, Кравченко Е. В.
(посада, науковий ступінь, прізвище, ініціали)

Суми – 2018 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему «ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ»

студентки Леоненко Катерина Олександрівна

Актуальність теми полягає в тому, що забезпечення нормального функціонування підприємства є неможливим без правильної організації обліку та своєчасного аналізу, оскільки витрати є одними з найважливіших факторів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних і практичних аспектів обліку витрат та методів їх оптимізації, а також розробці шляхів удосконалення.

Об'єктом дослідження є процес обліку витрат на ПВКП «Хімпродукт».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку витрат та методів їх оптимізації на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний, системний підходи, аналіз і синтез. Водночас, поряд із загальнонауковими методами застосовувалися специфічні методи. Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують облік витрат, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали. Фактологічною основою проведеного дослідження є статті вітчизняних і зарубіжних учених з проблем обліку витрат і методів їх оптимізації, матеріали первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат, а також фінансова звітність ПВКП «Хімпродукт».

Основний науковий результат кваліфікаційної роботи передбачає:

- удосконалення організації обліку витрат та управління ними за

допомогою проектування інформаційних потоків про витрати та запровадження системного підходу із застосуванням ефективної системи управлінського обліку витрат за центрами відповідальності;

- впровадження автоматизованої обробки облікової інформації для ефективного ведення обліку витрат в умовах автоматизація;

- проведення ефективного аналізу витрат, що забезпечить виконання процесів прийняття оптимальних управлінських рішень на базі необхідної інформації для оцінки стану, обсягів та структури витрат підприємства;

- проведення комплексного економічного аналізу, що забезпечить охоплення всіх ланок і сторін господарської діяльності підприємства;

- підвищення ефективності управління витратами підприємства за допомогою удосконалення аналізу розрахунків на основі використання методів оптимізації витрат «just-in-time» («точно-в-строк»), «kaizen-costing» та LCC (Life Cycle Cost)-аналіз;

- застосування системи оптимізації витрат, яка включає в себе одночасно організаційну та функціональну підсистеми, тобто використання підприємством комплексних програм зменшення витрат, а не окремих дій.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи здійснювалися шляхом публікації статті у фаховому науково-практичному журналі «Інфраструктура ринку»: (№25, 2018) та розглядалися у довідці про впровадження.

Ключові слова: облік, витрати, аналіз, методи, оптимізація, облікова політика, кошторис.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 75 сторінках, зокрема список використаних джерел із 56 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 11 таблиць, 8 рисунків, а також 13 додатків, розміщених на 16 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної магістерської роботи – 2018 рік

Рік захисту роботи – 2018 рік

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ	7
1.1 Економічна сутність витрат та методи їх оптимізації.....	7
1.2 Методика визнання та оцінка витрат	14
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА ПВКП «ХІМПРОДУКТ»	19
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства	19
2.2 Організація обліку витрат на підприємстві.....	25
2.3 Оцінка стану, обсягів та структури витрат на підприємстві	30
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДІВ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА ПВКП «ХІМПРОДУКТ».....	34
3.1 Вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві	34
3.2 Вдосконалення оцінки стану, обсягів та структури витрат на підприємстві.....	41
3.3 Вдосконалення методів оптимізації витрат на підприємстві	44
ВИСНОВКИ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	53
ДОДАТКИ.....	58

ВСТУП

Складність управління фінансовим станом підприємств в умовах кризових явищ в економіці та інтеграційних процесів потребує створення інформаційного забезпечення управління витратами. Підприємствам від час своєї діяльності необхідно отримати максимальний прибуток, не лише реалізувавши свою продукцію (товари, роботи, послуги) за вигідною ціною, але й скоротивши витрати. Якщо зазначений спосіб збільшення доходів підприємства в основному залежить від зовнішніх умов його функціонування, то зменшення витрат – переважно від дій суб'єкта господарювання, а саме: від організації процесу виробництва, обраної облікової політики, належного порядку відображення витрат в обліку, проведення ефективного аналізу і прийняття на цій основі аргументованих управлінських рішень.

З приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів змінилися організаційні засади формування витрат діяльності і їх відображення в системі бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день облік й аналіз витрат підприємства та його діяльності потребує удосконалення, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належного їх відображення в обліку і звітності.

Облік та аналіз витрат досліджували такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, Х.З. Махмудов, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, В.М. Панасюк, В. Ф. Палий, Г.О. Партин, М.І. Скрипник, В.Г. Сопко, А.М. Турило та ін. Віддаючи належне значним досягненням названих науковців, вважаємо, що окремі питання організації та методики обліку й аналізу витрат діяльності підприємств потребують подальших досліджень.

Метою написання роботи є обґрунтування організаційних і методичних засад, а також розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення

обліку і аналізу витрат основної діяльності в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- розглянути економічну сутність витрат та методів їх оптимізації;
- визначити організаційні аспекти обліку витрат;
- детально розглянути оцінку визнання витрат на підприємстві;
- надати загальну організаційно-економічну характеристику ПВКП

«Хімпродукт»;

- з'ясувати особливості організації обліку витрат на підприємстві;
- здійснити оцінку стану та структуру витрат на підприємстві;
- провести теоретичний аналіз вдосконалення організації обліку

витрат на підприємстві;

- вдосконалити проведення оцінки стану, обсягів та структури витрат

на підприємстві;

- запропонувати вдосконалення методів оптимізації витрат на

підприємстві;

- на підставі проведеного дослідження зробити певні висновки щодо

стану витрат на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку витрат та методів їх оптимізації на підприємстві ПВКП «Хімпродукт».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів обліку витрат та методів їх оптимізації на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний, системний підходи, аналіз і синтез. Водночас, поряд із загальнонауковими методами застосовувалися специфічні методи. Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують облік витрат, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ

1.1 Економічна сутність витрат та методи їх оптимізації

На сьогодні, в умовах жорсткої конкуренції актуальним питанням є досягнення максимізації обсягу виробництва продукції та покращення її якості. Тому, облік є єдиним джерелом інформації, необхідної для отримання даних визначення обліку витрат, обсягів виробленої продукції (товарів, робіт послуг) в грошових та натуральних вимірниках, а також загалом управління та контролю за її економічними показниками.

Ефективна діяльність підприємств та їх майбутній розвиток ґрунтується, в першу чергу, на правильному розумінні та визначенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його функціонування та є для підприємства ключовим у фундаменті його діяльності. Витрати є одними з ключових аспектів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність.

Витрати – досить значуща економічна категорія, питання сутності якої досліджувалось ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя та зародження економічної думки.

На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалось постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними.

Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити й показати еволюцію розвитку знань щодо сутності й змісту категорії «витрати». На рисунку 1.1 представлено еволюцію розвитку знань щодо сутності і змісту категорії «витрати» та надано характеристику етапам розвитку знань про витрати.

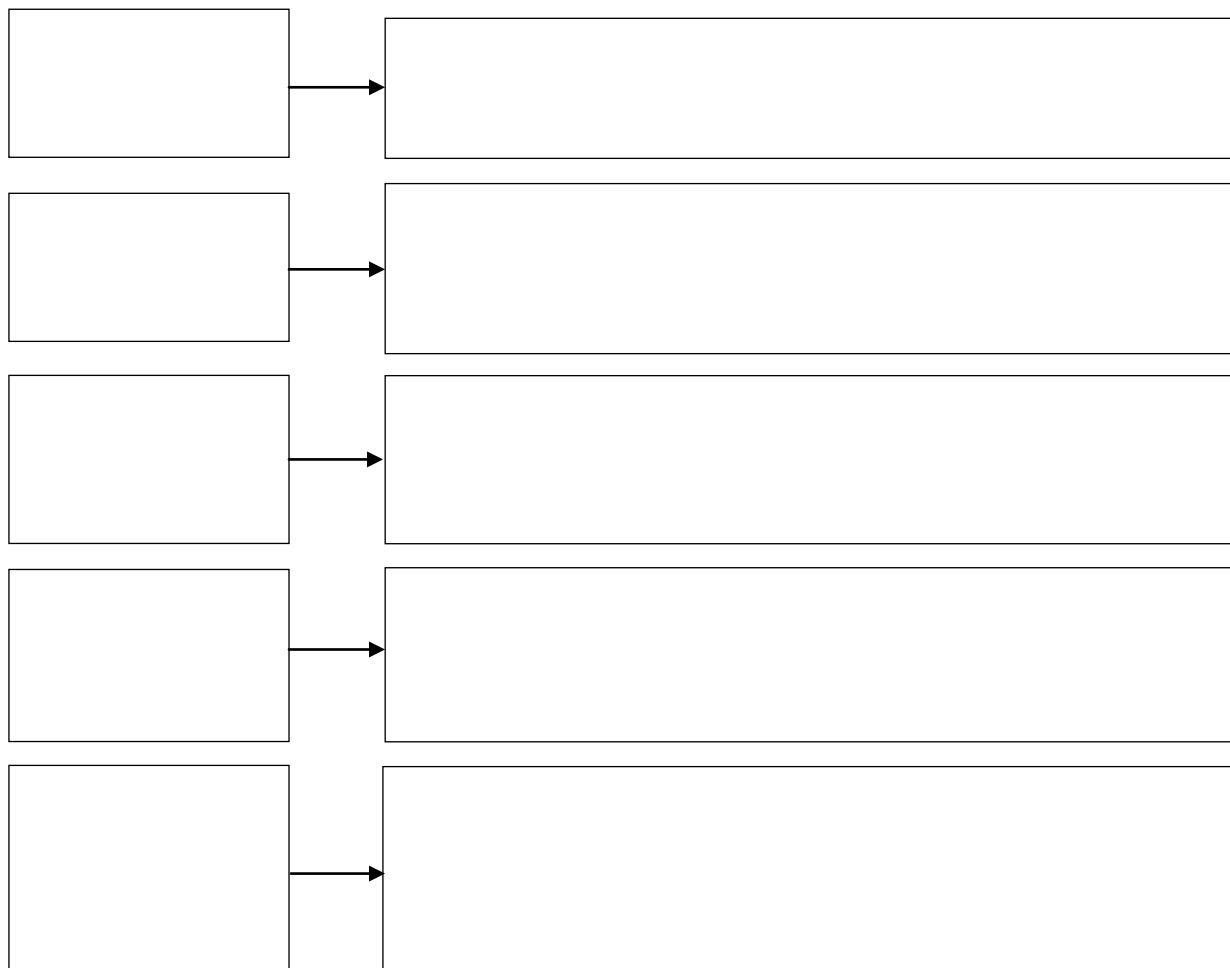


Рисунок 1.1 – Еволюція розвитку знань щодо сутності і змісту категорії
«витрати»

Отже, слід відмітити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати були певні досягнення, але чіткого визначення категорії витрат не існувало. На наступних двох етапах вчені надали визначення поняттям таким, як «вартість» і «трудова вартість», «бухгалтерські витрати» і «економічні витрати». І вже тільки на останньому етапі почали розглядати визначення поняття «витрати». Беручи до уваги, що в сучасних умовах економічний підхід до сутності витрат є найдоцільнішим із позиції об'єктивності та достовірності інформації для ефективного управління витратами, вважаємо за потрібне надати визначення категорії «витрати», а отже, витрати – це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом

підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді.

Методологічною базою обліку витрат та їх визначення є велика кількість нормативно-правових документів національного та міжнародного призначення, кожен з яких займають вагомим місце при дослідженні даної теми.

Основним із них є П(С)БО 16 «Витрати», в якому визначаються основи формування в обліку інформації про витрати та її розкриття в фінансовій звітності підприємства [43]. Відповідно до П(С)БО 16 витратами визнаються ті з них, які або зменшують активи або збільшують зобов'язання. Такі витрати носять назву витрат діяльності підприємства або витрат звітного періоду.

Тому існує поняття витрат виробництва. Витрати виробництва, за економічним змістом, це – витрати (затрати) на створення нових активів у вигляді запасів, якими є незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва, готова продукція.

У загальному вигляді витрати підприємства, пов'язують із основною діяльністю, складаються із собівартості реалізованих товарів (визначається за П(С)БО 9 «Запаси»), адміністративних витрат, витрат реалізацію та інших операційних витрат [42]. При цьому, вартісні витрати на певний фактор виробництва можуть істотно відрізнятися залежно від рішення, яке приймається, і, звичайно, вони не однакові на різних підприємствах.

Вагомим значенням при розгляданні даної теми має Податковий кодекс України [40]. У пп. 14.1.27 визначено, що витрати – це сума, платника податку, в будь-яких формах витрат, які здійснюються для проведення діяльності платника податку та в результаті яких відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до

зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) за звітний період [41]. Отже ми маємо узгодження визначення поняття «витрат».

Що стосується міжнародних стандартів, то поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Класифікації витрат, то вона необхідна для оцінки вартості продукції та відповідно для ціноутворення, а також для визначення собівартості продукції.

Будь-яка класифікація будується за певними критеріями. Найпоширенішим також є групування витрат за такими ознаками:

- в залежності від способів відношення до визначеного об'єкта витрат (прямі та непрямі);
- за ступенем залежності від обсягів виробництва (постійні та змінні);
- за відношенням до виробничих процесів (основні і накладні; витрати по обслуговуванню виробництва і управління);
- за ступенем однорідності (прості та комплексні);
- за економічним змістом (грукуються за економічними елементами і статтями калькуляції);
- в залежності від діяльності підприємства (залежні та незалежні).

У відповідності до цього у вітчизняному обліку, крім функціональної ознаки класифікації витрат, класифікації витрат за призначенням вирізняють й інші ознаки, за якими виділяють витрати за статтями калькуляції, ті, що включаються та не включаються в собівартість, продуктивні та непродуктивні, вичерпні та невичерпні, релевантні та нерелевантні, контрольовані та неконтрольовані.

Крім того, поряд з різними класифікаціями у практиці виділяють класифікацію витрат, що відповідає її управлінському аспекту.

Також, згідно з П(С)БО 16 витрати класифікуються на виробничі,

операційні та інші витрати (рис.1.2).

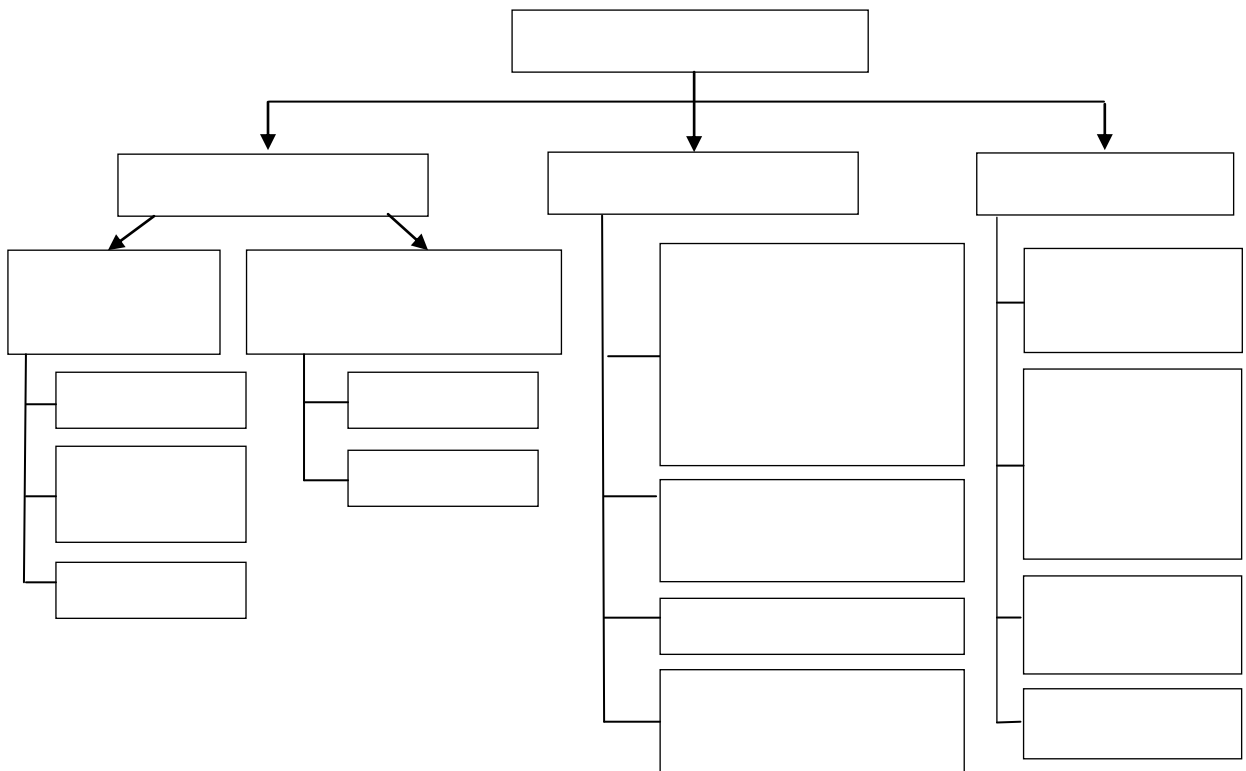


Рисунок 1.2 – Класифікація витрат підприємства згідно з П(С)БО 16

Отже, організація обліку витрат на підприємстві повинна бути організована за принципами, які зображені на рисунку 1.3 [49].

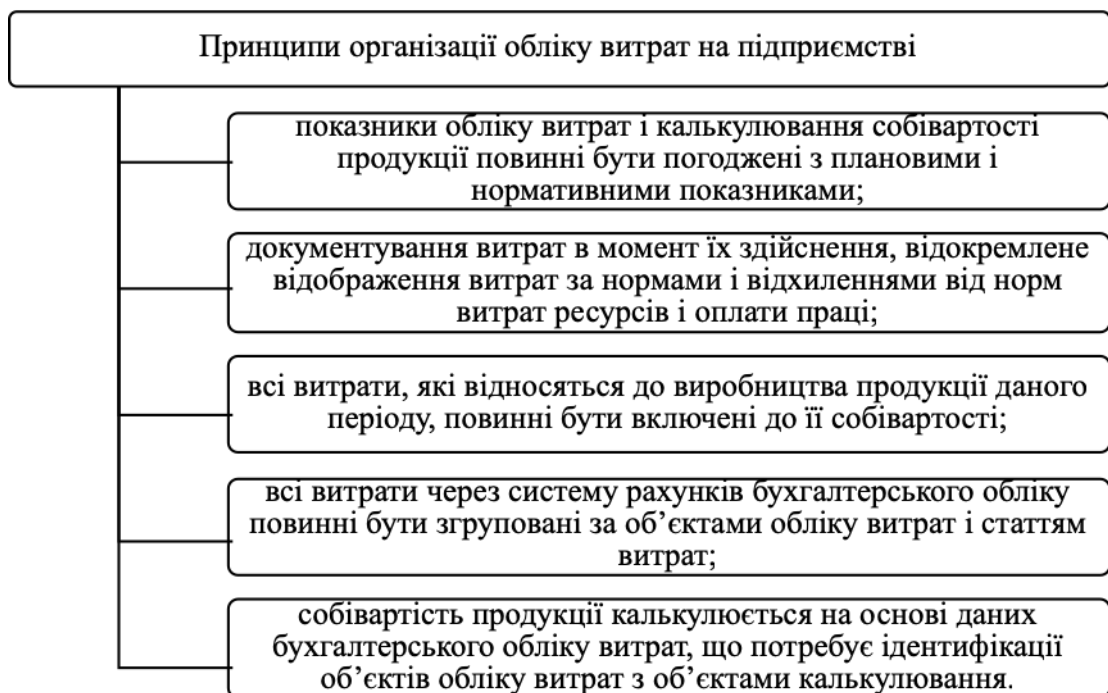


Рисунок 1.3 – Основні принципи організації обліку витрат

В сучасних умовах успіх діяльності підприємства залежить від управління витратами підприємства, яке включає контроль і регулювання витрат.

Управління витратами – це досить складний процес спрямованого формування витрат, постійного контролю та стимулювання зниження їх рівня, що є важливою функцією економічних механізмів підприємства [16].

Основним завданням є пошук шляхів за допомогою основних функцій (планування, обліку, калькулювання, аналізу і контролю витрат) високоефективного використання наявних обмежених ресурсів. Кожна господарююча структура на підприємстві виконує різні функції управління витратами, але перед усіма ними стоїть одне завдання – оптимізація витрат.

Оптимізація витрат – це шляхи пошуку найефективніших методів та моделей господарювання в умовах обмежених фінансових можливостях [14].

Оптимізація процесів формування витрат реалізується через використання сукупності різних методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат.

Результатом її застосування є розв'язання питань щодо:

- оцінки обґрунтованості абсолютної величини витратами;
- її відповідності плановим величинам;
- оцінки чинників формування величини та структури витрат;
- своєчасного вияву резерву зменшення витрат та вияву і обґрунтуванню механізмів мобілізації таких резервів.

Сучасні методи мінімізації витрат повинні бути ефективними, простими у використанні, своєчасними для прийняття управлінських рішень. При цьому важливим аспектом є оперативність інформації, оскільки швидке реагування на ступінь виробничих витрат і формування собівартості продукції можливе лише за наявності достатньої та належної організації обліку, за якої причини їх змін розкриваються не лише за допомогою аналізу звітних калькуляцій, але й у процесі діяльності на підставі первинної

документації та поточних облікових записів.

Враховуючи особливості необхідної інформації, можна виділити найбільш доцільні методи оптимізації витрат: функціонально-вартісний аналіз; таргет-костинг; кайзен-корсинг; Just-in-time; LCC-костинг; EVA-костинг; XYZ-аналіз; ABC-аналіз; метод збалансованості; бюджетування; оперативно-заявочна компанія; аутсорсинг [52].

Кожен із методів має специфічні риси та може бути реалізований за певних умов.

Зауважимо, перераховані методи потребують впровадження в діяльність інформаційних технологій, оскільки виникає необхідність звітування й контролю за всіма процесами, намірами щодо оптимізації витрат перед головною системою [23].

Розглянувши дані методи оптимізації витрат суб'єктів господарювання, варто зазначити основні переваги та недоліки застосування розглянувши методи (додаток Б).

Отже, функціонування підприємства в сучасних умовах діяльності залежить від ефективності управління витратами. В рамках цього процесу приймаються рішення, спрямовані на максимізацію ефективності його виробничої та господарської діяльності, конкурентоспроможності й прибутковості за рахунок зменшення витрат в цілому.

Особливості об'єктів витрат управління полягають в їхній різноманітності, постійному змінненні під впливом факторів середовища, різній динаміці в певні періоди часу. Все це призводить до ускладнення точного оцінювання величин, динаміки, рівня витрат, визначення впливу витрат на результати діяльності підприємства та методи їх оптимізації. Ефективність контролю й планування рівня та правильно організований облік витрат залежить також від своєчасного надання інформації всіх рівнів управління витратами.

Таким чином, організація обліку витрат на підприємстві має першочергове значення, оскільки витрати є одними з ключових аспектів, що

визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність. На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалося постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити сутність даного поняття. Методологічною базою обліку витрат та їх визначення є велика кількість нормативно-правових документів національного та міжнародного призначення, які охарактеризують економічну сутність витрат та класифікують їх. Із розвитком новітніх методів і підходів до витрат підприємства, витрати, піддаються все більшому управлінському впливу, оскільки з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації за допомогою використання методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат, а також знизити витрати в цілому для успішного функціонування підприємства.

1.2 Методика визнання та оцінка витрат

На сьогоднішній день існує проблема в правильно організованому визнанні та оцінці витрат. Питання аналізу визнання, оцінки та відображення в обліку підприємств витрат за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку знаходяться в центрі уваги багатьох науковців. Проте в даних облікових стандартах існують розбіжності щодо визнання та оцінки витрат. Враховуючи зазначене, розглянемо критерії визнання та оцінки витрат відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічну базу для формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності немає.

Питання, які стосуються визнання, складу та оцінки витрат подаються в КОФЗ, яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку, а також у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси» та МСБО 16 «Основні засоби».

Здійснивши порівняння такого поняття, як «витрати» у стандартах національного та міжнародного призначення, доцільно відмітити, що дані визначення майже схожі. У концептуальних основах складання і подання фінансових звітів згідно п. 70, витратами визнаються зменшення економічних вигід за весь обліковий період, які перебувають у вигляді амортизації активів чи їх вибутті, або взагалі у вигляді виниклих зобов'язань, результатом чого виступає зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із зменшенням виплат учасникам [27]. Аналогічну вимогу викладено в національних стандартах, де регламентується їх склад та момент визнання. Тому, як бачимо, визнання витрат в П(С)БО цілком відповідає визнанню витрат в КОФЗ, лише подається воно в різних редакціях.

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є відмінності, що існують між П(С)БО та МСБО в частині відображення витрат. Порівнюючи їх можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є:

- визначення терміну витрат;
- класифікація та групування витрат;
- елементи витрат;
- визнання витрат та оцінка витрат.

Отже, згідно з П(С)БО 16 «Витрати» (п.5-9) умовами визнання та невизнання є умови наведені на рисунку 1.4.

Що стосується МСФЗ, то у даних стандартах відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. В свою чергу, при оцінці витрат слід врахувати, що в МСБО та П(С)БО також відсутні спеціальні правила оцінки витрат, проте така оцінка

міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом.

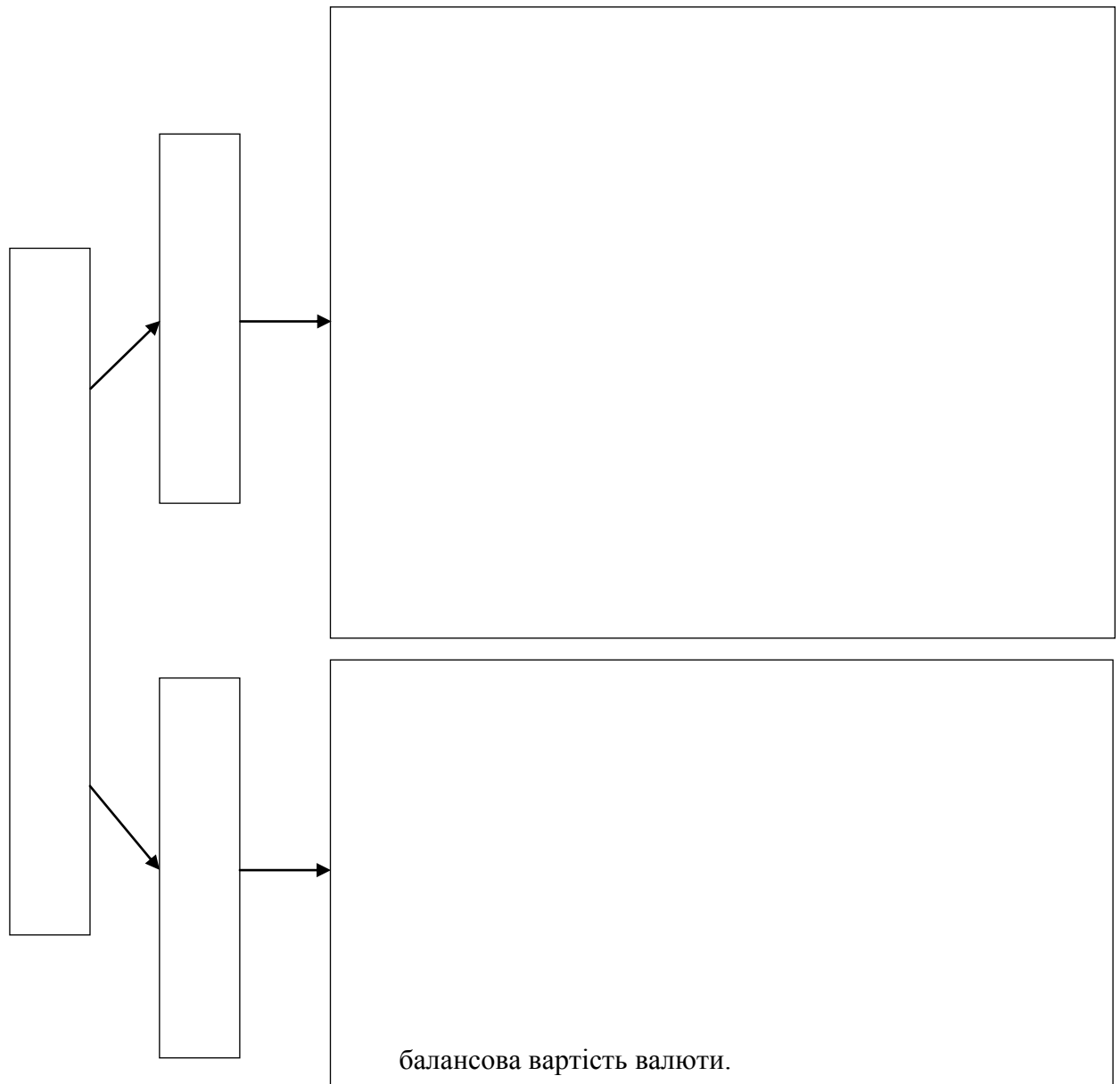


Рисунок 1.4 – Умови визнання та невизнання витрат

Існують значні розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно класифікувати такі витрати. З цією метою проводиться аналіз кожної статті та застосовуються критерії щодо визнання та описання в МСФЗ. При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(С)БО, проте МСБО 2 «Запаси» визначає

методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва [36].

Також існують розбіжності при відображенні витрат за розрахунками на оплату праці, непрямих виробничих витрат та інших, в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг.

МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують раціональне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

Як підсумок, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Тобто вони визнаються виходячи з принципу відповідності доходів і витрат. Витрати, які неможна прямо зв'язати з доходом певного періоду, зазначаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив покриває одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом логічного розподілу його вартості між відповідними періодами.

Ще однією незмінною умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх вірогідна оцінка. Що стосується оцінки витрат, то оцінка бути достовірно визначена:

- в момент зменшення активу, (крім активів, які можуть забезпечувати вигоди протягом декількох періодів) або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);

- за активами, які створюють економічні вигоди протягом декількох звітних періодів (календарних років), витрати відображаються в Звіті про фінансові результати на основі систематичного та доцільного їх розподілу (амортизації, зносу) протягом тих звітних періодів, коли підприємство заробляє економічні вигоди.

Вартість витрат передбачає вивчення підприємцем величини, структури і динаміки особистих витрат підприємства, що визначають нижній кордон ціни, оскільки в умовах ринку підприємство повинне покривати

витрати, що виникли в процесі виготовлення і реалізації товарів, а в реальності ще і отримати прибуток як ціну за підприємництво і ризик [52].

Оцінювання рівня витрат підрозділів здійснюється аналогічно до оцінювання виконання планів виробництва продукції, тобто правдивий показник за кожним елементом кошторису витрат виробництва підрозділу порівнюється з його плановим значенням та відповідним показником за попередній період, при цьому визначається абсолютна і відносна розбіжність, виявляються причини таких відхилень, у випадку потреби визначаються шляхи покращання досягнутих результатів.

Таким чином, однією із найбільш суттєвих проблем сьогодення є наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Як підсумок, для правильності визначення результатів фінансової діяльності підприємства необхідно витрати за звітний період відображати у Звіті про фінансові результати за таких умов визнання та оцінки витрат:

- оцінка витрат може бути вірогідно визначена;
- під час зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком скорочення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);
- рівночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА ПВКП «ХІМПРОДУКТ»

2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

Приватне виробничо-комерційне підприємство «Хімпродукт» є суб'єктом малого підприємництва, яке було зареєстровано 17.08.2001 року.

Основним видом діяльності даного підприємства є оптова торгівля від власного імені. Основними контрагентами підприємства є: ТОВ «ТД» Курськрезинотехніка Україна», ПП «Сталь плюс», ТОВ «Метал Холдінг Трейд, ТОВ «АВ метал груп», ТОВ «Комекс метало центри», ТОВ «ТД «Мир».

Підприємство складає щорічно Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва за формою згідно із додатком 2 до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» в складі Балансу і Звіту про фінансові результати.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», на підприємстві встановлено такі принципи, методи та процедури, що використовуються для складання та подання фінансової звітності та формують облікову політику. Бухгалтерський облік здійснюється директором підприємства. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують події здійснення господарських операцій. Для контролю та порядкуванню оброблення показників, на підставі первинних документів, складають зведені облікові відомості. Господарські операції відображають в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені при діяльності підприємства.

На основі показників бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності 2015-2017 рр. наведених у проведемо фінансово-господарський аналіз діяльності підприємства.

Важливим етапом є дослідження динамічних змін фінансово-економічних показників, які наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Фінансово-економічні показники діяльності ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр., грн..

Показник	Рік			
	2015	2016	2017	Середній темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції	3372,7	2213,2	1387,7	64,14
Собівартість реалізованої продукції	2755,1	1751,2	1019,1	60,00
Чистий фінансовий результат підприємства (приб./збиток)	191,8	128,9	76,5	63,10
Валюта балансу	486,6	389,5	268,0	72,21
Власний капітал	454,7	341,6	221,5	69,79
Власні оборотні кошти	479,8	385,0	264,5	76,66
Кредиторська заборгованість	286,0	737,0	423,0	121,61
Дебіторська заборгованість	290,9	315,1	190,0	80,81

Проаналізувавши дані табл. 2.1, можна зробити висновок, що протягом 2015-2017 рр. показники діяльності підприємства зазнали негативних змін. Чистий дохід від реалізації за аналізований період зменшився на 35,86%, що свідчить про зменшення обсягів надання послуг. Відповідно, за цей час собівартість наданих послуг також зменшилася на 40,00%. Що стосується чистого фінансового результату ПВКП «Хімпродукт», то за всі роки спостерігається прибуток, але з кожним роками він стає все меншим. Середній абсолютний приріст кредиторської заборгованості має негативну динаміку за 2015-2017 рр. і становить 21,61%. В свою чергу, дебіторської заборгованості за досліджуваний період має позитивну динаміку і становить 19,19%. Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за три роки показав, що основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства протягом 2015-2017 рр. зазнали негативних змін, окрім показника кредиторської заборгованості.

Наступним етапом нашого аналізу є детальна оцінка фінансового стану підприємства за допомогою сукупності показників, що детально і всебічно характеризують фінансово-господарський стан суб'єкта господарювання.

Для того, щоб проаналізувати та оцінити майновий стан підприємства доцільно використовувати три групи показників наведених у таблиці 2.2

Таблиця 2.2 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт зносу	0,84	0,91	0,93	105,22
Коефіцієнт оновлення	0,24	0,13	0,08	57,22
Коефіцієнт вибуття	0,15	0,08	0,06	65,55

Аналіз показує нам, що середній темп росту коефіцієнта зносу збільшився за 2015-2017 рр. і складає 5,22%. В свою чергу, середній темп росту коефіцієнту оновлення зменшився за період з і складає 42,78%, це свідчить про те, що підприємством не вживаються заходи щодо оновлення основних засобів. Розрахований коефіцієнт вибуття повинен бути меншим за коефіцієнт оновлення, за аналізований період він зазнав суттєвих змін і порівняно з коефіцієнтом оновлення за всі роки є меншим, а це є позитивним явищем. Отже, на підприємстві є необхідність оновлювати основні засоби.

Здатність перетворювати актив на грошові кошти швидко і без втрат його ринкової вартості і є ліквідністю. Розрахунок показників ліквідності підприємства наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Показники ліквідності ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт покриття	15,04	8,04	5,69	61,50
Коефіцієнт швидкої ліквідності	12,50	7,26	4,49	59,93
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	3,36	0,66	0,32	9,52
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	447900	337100	218000	22,06

Значення коефіцієнту покриття більше 1 свідчить про те, що підприємство своєчасно ліквідує борги. Середній темп росту за 2015-2017 рр. показує зменшення даного показника на 38,50%. Аналізуючи отримані дані,

бачимо, що на підприємстві коефіцієнт абсолютної ліквідності зазнав суттєвих негативних змін порівняно з 2015 роком, оскільки спостерігається його зменшення на 90,48%. Відмінність коефіцієнта швидкої ліквідності від коефіцієнта абсолютної ліквідності полягає в тому, що в склад ліквідних коштів включається також дебіторська заборгованість та інші активи. Аналізуючи отримані дані, бачимо, що на підприємстві цей коефіцієнт також зменшився на 40,07%. Чистий оборотний капітал з кожним роком стає все менше і менше, що є досить негативною тенденцією для діяльності підприємства. Отже, можемо стверджувати, що підприємство не є ліквідним.

Важливе значення для роботи підприємства має його фінансова незалежність від зовнішніх позичок. Аналіз показників платоспроможності (фінансової стійкості), наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Показники платоспроможності (фінансової стійкості) ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,93	0,87	0,82	93,89
Коефіцієнт фінансової залежності	1,07	1,14	1,20	105,90
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,93	0,87	0,82	93,89
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,98	0,98	0,98	100,00

Проаналізувавши фінансову стійкість підприємства можемо спостерігати, що коефіцієнт автономії має тенденцію до зменшення протягом 2015-2017 рр. у розмірі 6,11%. Він показує, що підприємство почало залежати від зовнішніх джерел фінансування. Аналізований коефіцієнт фінансування свідчить про значну залежність підприємства від залучених коштів, оскільки протягом трьох років він збільшився на 5,90%. Можемо спостерігати, що нормативне значення коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами зменшилось на 6,11%, що свідчить про забезпеченість підприємства власними фінансовими ресурсами. Останнім показником є коефіцієнт маневреності власного капіталу, який протягом 2015-2017 рр. не

змінюється. Отже, виходячи з розрахованих показників, можемо стверджувати, що досліджуване підприємство не є фінансово платоспроможним, тобто здатним розрахуватися за своїми зобов'язаннями.

Важливим елементом аналізу є розгляд показників ділової активності для визначення стабільності фінансового стану підприємства в умовах ринкової економіки. Аналіз показників ділової активності наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники ділової активності ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт оборотності активів	8,99	5,05	4,22	68,51
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	93,68	23,74	23,92	50,53
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	14,22	7,30	5,49	62,13
Строк погаш. ДЗ, днів	4	15	15	193,64
Строк погаш. КЗ, днів	26	50	5	43,85
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	42,25	14,86	2,20	22,81
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	50,18	46,98	27,03	73,39
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	9,98	58,70	4,92	70,21

Коефіцієнт оборотності активів за аналізований період зменшився на 31,49%. Також можемо спостерігати, що негативну тенденцію мають коефіцієнти оборотності матеріальних запасів, основних засобів та власного капіталу. Що стосується кредиторської заборгованості, то середній темп її росту має позитивну тенденцію, оскільки зменшився на 49,47%. Таку ж тенденцію можемо спостерігати з боку дебіторської заборгованості, яка також зменшилась на 37,87%. З даної таблиці видно, що строк погашення кредиторської заборгованості є набагато меншим, а ніж строк погашення дебіторської, що свідчить про покращення фінансового стану підприємства та про своєчасність розрахунків. Отже, можна зробити висновок, що протягом трьох років ділова активність підприємства суттєво зменшилася.

Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання. Розрахунок показників рентабельності наведений у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Показники рентабельності ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2015	2016	2017	
Коефіцієнт рентабельності активів	0,51	0,29	0,23	67,15
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	22,17	22,81	19,12	92,86
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,056	0,058	0,055	99,10
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,069	0,073	0,075	104,25

Можемо зробити висновок, що за аналізований період рентабельність активів, яка показує скільки прибутку приносить кожна гривня, інвестована (вкладена) в активи зменшилася на 32,85%, що є негативним і свідчить про неефективність використання активів підприємства. Також неефективним є рентабельність продажу, яка показує скільки прибутку приносить кожна гривня обсягів реалізації зменшилася на 0,9%. Проте рентабельність продукції навпаки показує збільшення на 4,25%, що свідчить про ефективність витрат на виробництво та збут продукції. Можемо спостерігати, що протягом 2015-2017 рр. коефіцієнт рентабельності власного капіталу зменшився на 7,14%, що показує зменшення прибутковості коштів інвестованих засновниками (акціонерами) в діяльність підприємства. Отже, незважаючи на те, що підприємство отримало прибутки у 2015-2017 роках, можемо стверджувати, що підприємство все ж таки не є рентабельним, оскільки з кожним роком розмір прибутку стає все меншим.

Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства та фінансового стану підприємства показав, що діяльність і фінансовий стан ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр. значно погіршились і є незадовільними, оскільки більшість проаналізованих показників не відповідають нормативним значенням і мають тенденцію до зниження, однак

це пов'язано в першу чергу з впливом фінансової економічної кризи і саме на основі цього підприємство не є ліквідним, платоспроможним та рентабельним. Тому необхідно шукати шляхи підвищення цих показників.

2.2 Організація обліку витрат на підприємстві

Облік витрат на підприємстві має забезпечувати достовірне, оперативне й абсолютне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (товарів, робіт, послуг), витрат на виробництво продукції за підприємством взагалі та за частковими його структурними підрозділами.

Формування витрат початково здійснюється в системі оперативного обліку ПВКП «Хімпродукт». Витрати обліковуються у залежності від замовлень, видів продукції, каналів реалізації тощо. Оскільки, підприємство займається виробництвом продукції побутової хімії, то основні об'єкти здійснення витрат та документи первинного обліку на ПВКП «Хімпродукт» відображені в додатку В.

Оскільки ПВКП «Хімпродукт» є суб'єктом малого підприємництва, то на підприємстві прийнята журнальна-ордерна форма обліку, всі дані із первинних документів і аналітичних звітів щодо витрат збираються та систематизуються у розділі I Журналу-ордеру №5, який ведеться за кредитом рахунків 90, 92, 93 та 94. Надалі дані про господарські операції за звітний період з реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

В системі аналітичного обліку витрати відображаються і збираються за калькуляційними статтями відповідно до зменшення активів та збільшення зобов'язань.

Для калькулювання витрат на ПВКП «Хімпродукт» прийнятий позамовний метод. За даним методом витрати збирають в кожному

замовленні, отриманому від клієнта. Прямі витрати: за первинною документацією, непрямі – пропорційно до прямих.

Зазначимо, що прямі витрати відносять одразу на замовлення, а непрямі – після попереднього узагальнення за місцями їх виникнення розподіляють відповідно до суми замовлення за окремими замовленнями. Звітну калькуляцію складають лише після повного виконання замовлення. Витрати збирають за конкретним замовленням. В кінцевій калькуляції собівартості замовлення сумують всі прямі та непрямі витрати, а також вираховують вартість повернених на склад невикористаних товарів. Послідовність обліку при позамовному методі наведено в додатку Г.

Облікова політика ПВКП «Хімпродукт» передбачає використання для обліку витрат звітного періоду лише деякі рахунки класу 9 «Витрати діяльності», а саме 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Витрати, що пов'язані з операційною діяльністю та входять до виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на ПВКП «Хімпродукт» поділяються на прямі і непрямі.

До складу прямих витрат належить: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Синтетичний облік прямих витрат відображається по дебету активного рахунка 23 «Виробництво». За дебетом відображають витрати виробництва, а за кредитом списання готової виробництвом продукції (товарів, робіт, послуг).

До непрямих витрат належать: додаткова заробітна плата (премії надбавки) та загальновиробничі витрати. В свою чергу, синтетичний облік непрямих витрат відображають на активному рахунку 91. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – помісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 та 90. Цей рахунок залишку ніколи немає.

Основні кореспонденції відображення прямих і непрямих витрат на ПВКП «Хімпродукт» наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Відображення в обліку прямих і непрямих витрат на ПВКП «Хімпродукт»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображено прямі матеріальні витрати на ремонт	23	20	3000,00
2	Нараховано амортизацію на технологічне устаткування	23	13	500,00
3	Нараховано амортизацію на основні засоби загальновиробничого призначення (постійні витрати)	91	13	800,00
4	Відображено витрати по операційній оренді основних засобів загальновиробничого призначення (постійні витрати)	91	685	200,00
5	Нараховано податковий кредит по ПДВ	641	685	40,00
6	Нараховано заробітну плату виробничого персоналу і соціальні внески (збори) на неї (22 %)	23	661	8000,00
		23	65	1760,00
7	Нараховано заробітну плату персоналу загальновиробничого призначення і соціальні внески (збори) на неї (22%) (постійні витрати)	91	661	2500,00
		91	65	550,00
8	Відображено витрати на утримання і обслуговування споруд загальновиробничого призначення (змінні витрати)	91	685	350,00
		641	685	70,00
9	Списано змінні загальновиробничі витрати	23	91	350,00
	Списано постійні загальновиробничі витрати на витрати виробництва (4050,00 * 0,761905)	23	91	3085,71
	Списано постійні загальновиробничі витрати на собівартість продукції (4050,00 * 0,238095)	90	91	964,28
10	Відображено виробнича собівартість послуг	903	23	17660
11	Відображено фінансовий результат	791	903	17660

Аналітичний облік прямих і непрямих витрат здійснюють за підрозділами цехами, за видами виробництв, за групами продукції та статтями витрат.

Витрати, що пов'язані з операційною діяльністю, але які не входять до виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на ПВКП «Хімпродукт» поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для потреб управління проводиться групування адміністративних витрат за ознаками прямого або непрямого відношення до того чи іншого виду продукції, центру відповідальності. До складу управлінських витрат

підприємства належать витрати наведені в додатку Д. Синтетичний облік адміністративних витрат здійснюється на активному рахунку 92, який призначено для акумулювання витрат, пов'язаних з керуванням та обслуговуванням підприємства. Загальна методика обліку адміністративних витрат полягає в тому, що за дебетом даного рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – списання адміністративних витрат на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

До складу витрат на збут належать витрати наведені в додатку Ж. Облік витрат на збут ведеться на синтетичному активному рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетовою частиною рахунка відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитовою – списання на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

До складу інших витрат операційної діяльності належать витрати наведені в додатку К. Для обліку інших витрат операційної діяльності призначено активний синтетичний рахунок 94 за допомогою якого ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90, 91, 92, 93. За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Основні кореспонденції відображення адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат від операційної діяльності в ПКВП «Хімпродукт» наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Відображення в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності на ПКВП «Хімпродукт»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображено витрати на службове відрядження адміністративного персоналу	92	372	850,00
2	Нараховано амортизація адміністративного приміщення	92	131	400,00
3	Сплачено послуги за проведений аудит	92	311	1250,00
4	Нараховано заробітна плата адміністрації і соціальні внески (збори) на неї (22 %)	92 92	66 65	8000,00 1760,00

Продовження таблиці 2.8

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
6	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	12260
7	Відображено витрати на відрядження працівників відділу збуту	93	372	580,00
8	Нараховано амортизація основних засобів відділу збуту	93	131	260,00
9	Сплачено послуги реклами	93	311	180,00
10	Нараховано заробітна плата працівникам відділу збуту адміністрації і соціальні внески (збори) на неї (22 %)	93 93	66 65	2500,00 550,00
12	Списано на фінансовий результати витрати на збут	791	93	4070,00
13	Відображено витрати від первісного визнання активів на дату балансу	940	23	900,00
14	Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941	13	360,00
15	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20	210,00
16	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП	946	20	280,00
17	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94	1750,00

Що стосується аналітичного обліку даних витрат, то облік адміністративних витрат ведеться в розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування та управління виробництва. Витрат на збут ведеться в розрізі статей витрат, що пов'язані з відділом збуту. Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться в розрізі видів статей витрат.

Таким чином, до підвищення ролі обліку на підприємстві як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження ризику у виробничо-фінансовій діяльності підприємства належить правильна організація. Організація обліку витрат та основні її положення закріпленні в Обліковій політиці підприємства і є підставою для оформлення витрат та виходу продукції.

Дослідження організації обліку на підприємстві продемонструвало нам, що як первинний, так і синтетичний та аналітичний облік витрат здійснюється чітко, якісно, своєчасно, згідно з планами та документами, а також у відповідності до чинного законодавства. За результатами роботи інформація про усі витрати підприємства ПМКП «Хімпродукт» наводиться у Звіті про фінансові результати. Проаналізувавши даний звіт, можемо

стверджувати, що витрати підприємства наведені у ньому вірно та в повному обсязі. Помилки під час аналізу виявлено не було.

2.3 Оцінка стану, обсягів та структури витрат на підприємстві

Для забезпечення конкурентоспроможності підприємства у зв'язку з перебудовою господарських механізмів та переходом на ринкові відносини необхідно раціонально витратити всі види ресурсів, а також докорінно поліпшити управління витратами.

Оцінка стану витрат діяльності ПВКП «Хімпродукт» сильно пов'язана з аналізом витрат на операційну діяльність – реалізацію продукції, як загалом, так і її окремих видів. Як вже зазначалося вище, до складу операційних витрат в ПВКП «Хімпродукт» належать витрати, які формують та не формують виробничу собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

В наш час, на виробничому підприємстві, управління виробничою собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) є комплексним процесом, провідне місце в якому займають облік і аналіз собівартості реалізації продукції та інших операційних витрат.

Проведення аналізу виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) полягає у детальному проведенні оцінки досягнутих результатів оптимізації витрат, обґрунтованості управлінських рішень та забезпеченості в інформації.

Оскільки ПВКП «Хімпродукт» є суб'єктом малого підприємництва, тому проведемо аналіз витрат за статтями із використанням інформації зі Звіту про фінансові результати. В таблиці 2.9 наведено проведений аналіз витрат ПВКП «Хімпродукт» за 2015 – 2017 рр.

Таблиця 2.9 – Аналіз витрат ПВКП «Хімпродукт» за 2015-2017 рр.

Статті витрат	2015	2016	2017	Середній темп
---------------	------	------	------	---------------

	грн.	%	грн.	%	грн.	%	росту, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2755,2	88	1751,2	85	1019,1	79	60,82
Інші операційні витрати	383,0	12	305,0	15	276,8	21	85,01
Всього витрат	3138,2	100	2056,2	100	1295,9	100	64,26

Проаналізувавши дані таблиці 2.9 можемо констатувати, що у структурі витрат основне місце займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), що є характерним для малих підприємств, які займаються виробництвом продукції. Вона складала 88% у 2015 р. та знизилася до 79% у 2017 р.. Загалом зниження за період 2014-2017 рр. склало 39,18%, що є позитивним фактором в діяльності підприємства, оскільки на дане зниження вплинуло скорочення постійних витрат та збільшення кількості продукції. Частка інших операційних витрат у структурі загальних витрат зросла з 12% у 2015 р. до 21% у 2017 р. Абсолютний показник інших операційних витрат за період 2015-2017 рр. зменшився на 14,99%, що також є позитивним фактором, оскільки на дане зниження вплинуло зменшення непродуктивних витрат. Загалом за аналізований період витрати знизилися на 35,74%, а це свідчить про покращення діяльності та зменшення витрат на підприємстві.

Для того, щоб позитивно або негативно оцінити зміну обсягів та конструкції витрат в ПВКП «Хімпродукт», необхідно визначити їх результативність. Результативність витрат характеризується їх рентабельністю. Важливе місце, у ринковій економіці, на даний момент займає прибуток, оскільки саме прибуток виступає основним мотивом в діяльності підприємців, характеризує абсолютну ефективність підприємства та є певним гарантом прогресу соціально-економічної системи. Вважається, що прибуток є результативним показником діяльності підприємства, але він недостатньо точно відображає ефективність підприємницької діяльності. Найбільш точну оцінку функціонування підприємства дає рентабельність.

Зазначимо, що рентабельність, в першу чергу, пов'язана з розміром

прибутку. Проте її не можна порівнювати з абсолютною сумою одержаного прибутку, а отже, рентабельність – це ступінь прибутковості. Також показники рентабельності більш повно, ніж прибуток, охарактеризують вирішальні результати господарювання, оскільки їх величина відображає співвідношення ефекту з вкладеним капіталом або спожитими ресурсами.

Отже, визначимо рентабельність витрат ПВКП «Хімпродукт» використовуючи інформацію зі Звіту про фінансові результати (форма №2-м). В таблиці 2.10 наведено проведений аналіз рентабельності витрат ПВКП «Хімпродукт» у 2015 – 2017 рр.

Таблиця 2.10 – Аналіз рентабельності витрат ПВКП «Хімпродукт» у 2015-2017 рр.

Стаття	2015	2016	2017	Середній темп росту, %
Чистий прибуток, тис. грн.	191,8	128,9	76,5	63,15
Всього витрат, тис. грн.	3138,2	2056,2	1295,9	64,26
Рентабельність, %	6,11	6,27	5,90	98,26

Аналізуючи дані таблиці 2.10 можемо відмітити, що у 2017 р. чистий прибуток та витрати підприємства зменшилися, порівняно з попередніми роками, що призвело до зменшення рівня рентабельності підприємства. Дане зменшення свідчить про зниження ефективності діяльності підприємства, що потребує відповідних заходів та дій з боку керівництва підприємства.

Таким чином, проведена оцінка стану витрат операційної діяльності ПВКП «Хімпродукт» за допомогою аналізу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операційних витрат показала нам, що у структурі витрат основне місце займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка за період 2015-2017 рр. знизилась на 39,18%, що є позитивним фактором для підприємства, оскільки демонструє скорочення постійних витрат та збільшення кількості продукції. В свою чергу, інші операційні витрати зменшились на 14,99%, що є також позитивним моментом, оскільки відбулося зменшення непродуктивних

витрат.

Що стосується проведення оцінки обсягів та структури витрат за допомогою аналізу рентабельності підприємства, то вона показала нам, що чистий прибуток і витрати зменшилися, а отже, рівень рентабельності також зменшився, що свідчить про зниження ефективності господарської діяльності підприємства та потребує відповідних заходів та дій з боку керівництва.

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА МЕТОДІВ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА ПВКП «ХІМПРОДУКТ»

3.1 Вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві

Ефективність діяльності ПВКП «Хімпродукт» значно залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення питань керівників компанії та її контрагентів (постачальників, банків, партнерів, страхових компаній тощо). Все це потребує постійного вдосконалення фінансового й управлінського обліку, в тому числі й обліку витрат, що можливе в рамках дослідження теоретичного та практичного аспектів їх побудови й забезпечується застосуванням системного підходу.

Системний підхід передбачає пізнання законів побудови, поведінки об'єкта дослідження, взаємодії його елементів на всіх рівнях структурної ієрархії, забезпечення цілісності та функціонування об'єкту, а тому поєднує, з одного боку, внутрішні складові проблеми удосконалення фінансового й управлінського обліку, з іншого – підпорядковує облікові рішення системі управління підприємством. При цьому вагомим методологічним запитом організації управлінського обліку на підприємствах є вибір найбільш ефективної моделі обліку витрат, яка забезпечить оптимальне поєднання, збалансованість та узгодженість різних видів існуючих методів і буде максимально адаптованою до вимог системи управління.

Отже, застосування системного підходу до обліку витрат дозволить ПВКП «Хімпродукт» своєчасно проаналізувати теоретичні й практичні аспекти діяльності та визначати пріоритетні напрями удосконалення як фінансового, так і управлінського обліку.

Одним із важливих елементів управлінського обліку є організація обліку витрат за центрами відповідальності, яка сприяє реалізації основних функцій системи управління, в тому числі планування, обліку, контролю,

аналізу, координації та регулювання, обміну інформацією. 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.

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 ПМКП «Хімпродукт» повинно відбуватися у певній послідовності і включати ряд відповідних заходів (рис. 3.1).

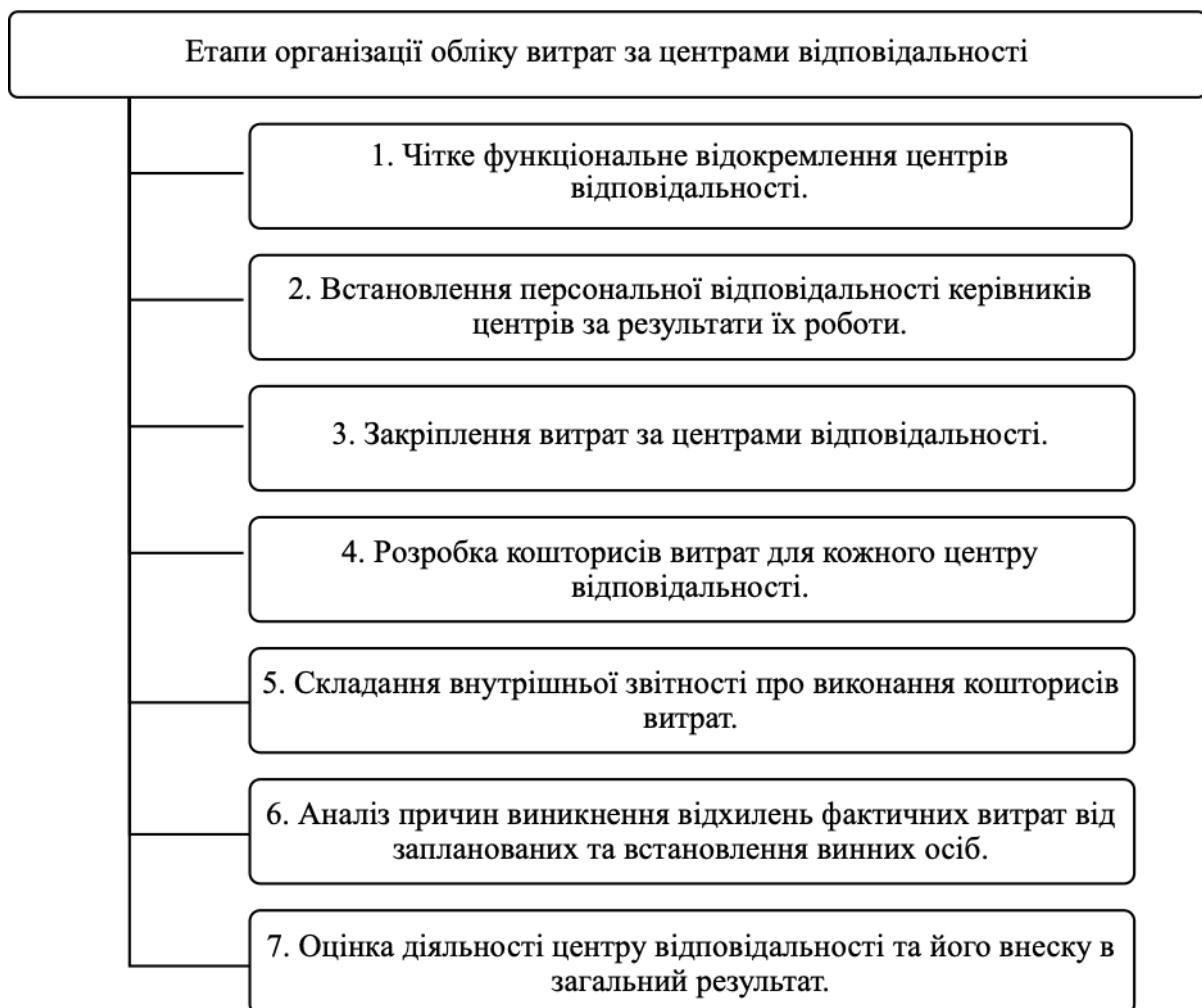


Рисунок 3.1 – Етапи організації управлінського обліку витрат за центрами відповідальності на ПМКП «Хімпродукт»

На першому етапі організації обліку витрат за центрами відповідальності в ПВКП «Хімпродукт» 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 ПВКП «Хімпродукт» виділити чотири центри відповідальності:

- відділ закупівлі;
- відділ складського господарства;
- відділ збуту;
- 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. Узагальнена запропонована схема розподілу контрольованих витрат між центрами відповідальності зображена в додатку Л.

Наступними важливими етапами організації обліку за центрами відповідальності на ПВКП «Хімпродукт» 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 ПВКП «Хімпродукт», 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.

Форми звітів представлені в додатку М.

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 ПВКП «Хімпродукт» буде досягтися лише завдяки оптимальному поєднанню моделі позамовного обліку витрат, яка, як зазначалося у розділі 2, діє на підприємстві та запропонованої системи організації обліку витрат за центрами відповідальності.

Також запропонована організаційна структура центрів відповідальності в ПВКП «Хімпродукт» може бути покладена в основу автоматизованого робочого місця (АРМ) працівників.

Отже, пропонуємо застосовувати систему організації обліку витрат за центрами відповідальності в умовах автоматизації. В свою чергу, це забезпечить посилення контролю за діяльністю підрозділів підприємства, оскільки передбачатиме розмежування доступу до облікової інформації. Так, за допомогою застосування даної системи, керівник ПВКП «Хімпродукт» матиме доступ до інформації, необхідної для управління, тобто узагальненої

та відповідним чином згрупованої, що міститься у внутрішній та зовнішній звітності. Як головний системний адміністратор, він визначатиме допуск в мережу користувачів та забезпечуватиме між ними належний обмін інформацією. Менеджери відповідних рівнів (керівники центрів відповідальності) будуть контролювати досягнення запланованих показників в межах структурних підрозділів, які вони очолюють, тому повинні мати доступ до інформації реєстрів первинного і зведеного обліку. У свою чергу, фахівці відділів матимуть доступ тільки до інформації первинних та зведених документів. Працівники бухгалтерії контролюватимуть виникнення витрат на стадіях як первинного, так і поточного й підсумкового обліку, що передбачатиме доступ до всієї облікової інформації в межах документообороту, затвердженого головним бухгалтером.

Така організація обліку й контролю витрат спростить та прискорить інформаційні зв'язки менеджерів відповідних рівнів та вищого керівництва, а отже дозволить на всіх етапах просування інформації своєчасно реагувати на виявлені відхилення від запланованих параметрів діяльності та відповідатиме запропонованій організаційній структурі центрів відповідальності.

Ефективний контроль витрат в автоматизованій системі управління підприємством неможливий без раціональної побудови довідників. Довідник структурних підрозділів дає змогу співвідносити витрати й доходи з окремими центрами відповідальності, а тому й обчислювати в такому розрізі фінансові результати.

Суттєвого значення в процесі присвоєння кодів структурним підрозділам має узгодженість з принципами моделювання, що повинно забезпечити формування необхідної інформації не тільки з метою її обліку, а й управління підприємством.

В основу кодування структурних підрозділів необхідно покласти принцип співвідношення процесів у роботі підприємства (постачання, зберігання, збуту продукції та управління підприємством) й місць їх здійснення (конкретних структурних підрозділів), що враховано при

визначенні рекомендованих вище центрів відповідальності на ПВКП «Хімпродукт».

Рекомендовані коди центрів відповідальності структурних підрозділів на ПВКП «Хімпродукт» наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Рекомендовані коди центрів відповідальності

Код	Процес в діяльності підприємства	Найменування структурного підрозділу
01	закупівлі	011 відділ закупівлі
02	зберігання	021 склад
03	збут продукції	031 відділ збуту
04	управління підприємством	041 бухгалтерія
		042 відділ кадрів
		043 головний офіс

З метою віднесення витрат до конкретних центрів відповідальності необхідно передбачити у відповідному довіднику кодування витрат підприємства у розрізі його структурних підрозділів.

Важливого значення набуває деталізація витрат саме в розрізі статей витрат для розрахунку технологічної собівартості, оскільки, автоматизований контроль формування технологічної собівартості центрів відповідальності забезпечить оцінку внеску структурних підрозділів у загальні фінансові результати підприємства.

Витрати в ПВКП «Хімпродукт», як вже зазначалося у розділі 2, обліковуються у залежності від замовлень, видів продукції, каналів реалізації тощо.

Номенклатура видів продукції в ПВКП «Хімпродукт» є достатньо різноманітною, то витрати доцільно розглядати не тільки за центрами відповідальності, й а у розрізі замовлень, видів продукції та каналів реалізації. Враховуючи наведені міркування пропонуємо застосовувати на підприємстві структуру кодів рахунків з обліку витрат (рис. 3.2).

В даному випадку, код виду продукції необхідний для деталізації витрат у розрізі тих товарів, що реалізуються підприємством для визначення,

обсягів продажів, частки в загальному прибутку, рентабельності кожного із них. Код галузі діяльності – у розрізі підсобних та обслуговуючих господарств. Код центру відповідальності – у розрізі структурних підрозділів підприємства. Код каналу реалізації – у розрізі продажу державі, виробничим підприємствам чи, кінцевим споживачам тощо. Код замовлення дозволить відносити витрати до конкретного замовлення для визначення його собівартості та формування фінансового результату.

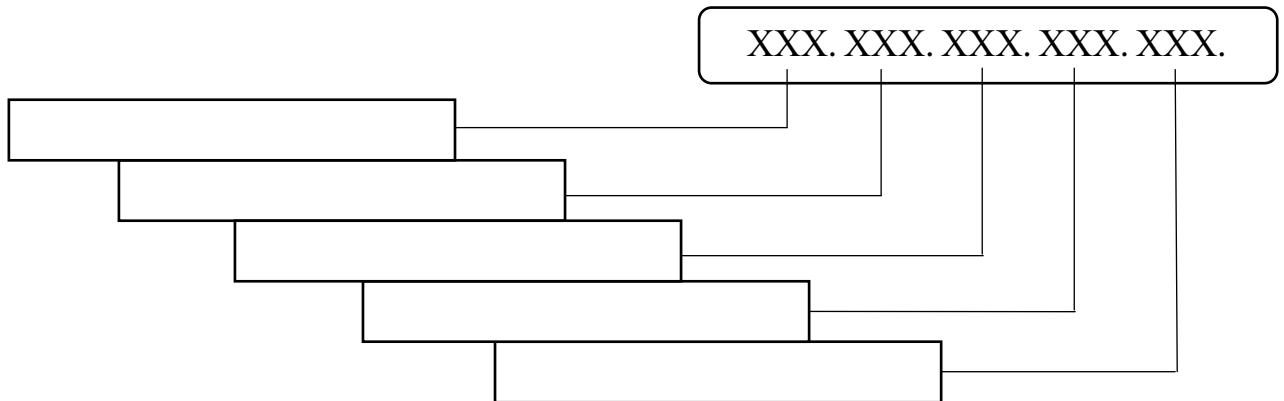


Рисунок 3.2 – Структура кодів рахунків з обліку витрат

Запропонована структура кодів рахунків операційної діяльності, розширить можливості як оперативного, так і поточного обліку й контролю витрат на ПВКП «Хімпродукт».

Таким чином, за допомогою запропонованих удосконалень організації обліку витрат на ПВКП «Хімпродукт» зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу, підвищиться рівень управління підприємством, відбудеться якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій. Проектування інформаційних потоків про витрати та запровадження системного підходу зі застосуванням ефективної системи управлінського обліку витрат за центрами відповідальності забезпечить раціональну побудову інформаційної системи та сприятиме удосконаленню управління витратами. За результатами проведеного дослідження робимо висновок, що ефективно ведення обліку витрат без впровадження автоматизованої обробки облікової інформації є неможливим, тому запропоновані шляхи

удосконалення обліку витрат в умовах автоматизації повинні бути реалізовані підприємством. Також запропонована структура кодів рахунків операційної діяльності, розширить можливості як оперативного, так і поточного обліку й контролю витрат на ПВКП «Хімпродукт».

3.2 Вдосконалення оцінки стану, обсягів та структури витрат на підприємстві

Управління витратами ПВКП «Хімпродукт» було і залишається одним із найважливіших та найскладніших питань у діяльності його управлінського персоналу. Від рівня та динаміки витрат в значній мірі залежить як прибутковість підприємства, так і рівень забезпеченості його працівників, суми податків, сплачених державі. З метою досягнення і збереження відповідного рівня прибутковості, конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємству слід проводити ґрунтовну оцінку стану, обсягів та структури витрат, здійснювати пошук шляхів зниження витрат та методів їх оптимізації.

Важливу роль в управлінні витратами відіграє економічний аналіз, оскільки забезпечує оцінку господарських операцій, які пов'язані з формуванням витрат підприємства, виявлення недоліків та резервів поліпшення використання наявних ресурсів, ухвалення відповідних управлінських рішень. Проте, незважаючи на його значну роль, все ж таки, існує ряд причин неефективності здійснення такого аналізу на ПВКП «Хімпродукт». Зокрема, можна виділити такі причини недосконалості економічного аналізу як професійної діяльності в ПВКП «Хімпродукт», поділивши їх на дві групи:

- загальні зовнішні причини: недосконалість законодавчої бази; відсутність практики аналітичного обґрунтування стратегій розвитку на рівні держави, регіону, суб'єкта господарювання;
- внутрішні причини на рівні підприємства: недостатня кваліфікація

працівників; недостатня якість даних бухгалтерського обліку; відсутність спеціального підрозділу з економічного аналізу; низький рівень використання комп'ютерних технологій в економічному аналізі; низька ефективність методів аналізу; недостатня зацікавленість управлінського персоналу, власників; слабка організація аналітичної роботи.

В результаті проведеного дослідження, вважаємо, що важливу роль в економічному аналізі досліджуваного підприємства слід приділити оцінці стану, обсягів та будови витрат підприємства та собівартості реалізації продукції, адже вони є узагальнюючими показниками його господарської діяльності й безпосередньо впливають на фінансові результати та рентабельність.

Для проведення оцінки стану, обсягів та структури витрат підприємства та собівартості реалізації продукції пропонуємо ПВКП «Хімпродукт» сформуванню відповідну інформаційну базу.

Основним джерелом інформації для економічного розгляду зазначених витрат на підприємстві є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати. В процесі оцінки фінансової звітності ПВКП «Хімпродукт» реалізується принцип дедукції, а саме: рух від загального до часткового. Це дає можливість відтворити історичну і логічну послідовність здійснених на підприємстві господарських операцій та оцінити міру їхнього впливу на ефективність господарювання. Зазначимо, що фінансова звітність ПВКП «Хімпродукт» містить обмежений обсяг даних та з неї не можна отримати інформацію про структуру собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), величину адміністративних витрат та витрат на збут в розрізі статей та різних класифікаційних витрат та ін. Тому з метою аналізу пропонуємо застосовувати, крім звітності, й інші дані бухгалтерського обліку: первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, матеріали ревізій та обстежень, результати аналізу витрат основної діяльності за попередні роки, аудиторські звіти тощо, а також і необлікову інформацію.

Також з метою удосконалення аналізу витрат ПВКП «Хімпродукт» слід

забезпечувати комплексність такого аналізу. Комплексний аналіз лежить в основі управлінської інформаційної системи, є важливим елементом розроблення науково-обґрунтованих планів і підготовки управлінських рішень, інструментом оперативного контролю за прийнятими рішеннями, а також дієвим засобом запобігання неефективної господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів.

Методика комплексного економічного аналізу витрат основної діяльності підприємства як системи передбачає таку послідовність реалізації окремих етапів аналітичного процесу з використанням принципів системних досліджень як наведено у додатку Н.

Узагальнюючи вищенаведене, на нашу думку, аналіз витрат ПВКП «Хімпродукт» доцільно проводити етапами наведеними на рисунку 3.3.

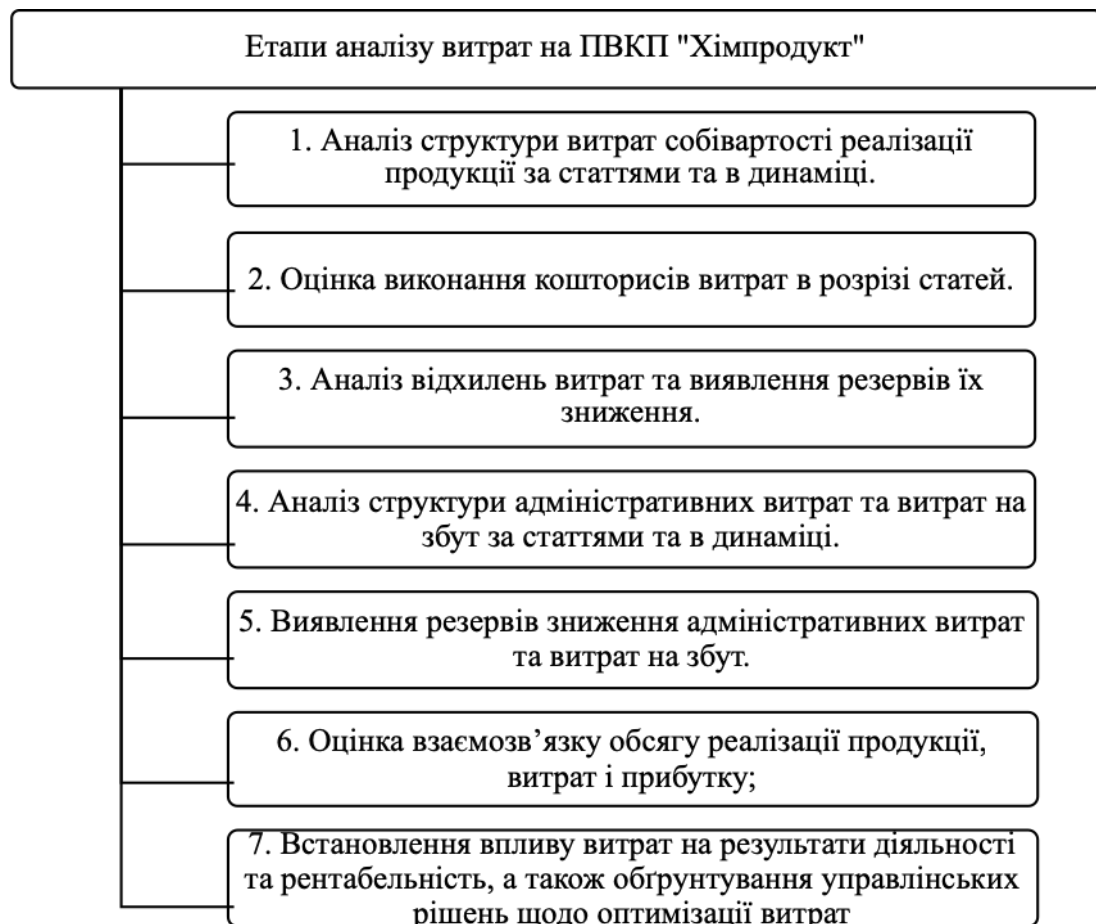


Рисунок 3.3 – Етапи аналізу витрат на ПВКП «Хімпродукт»

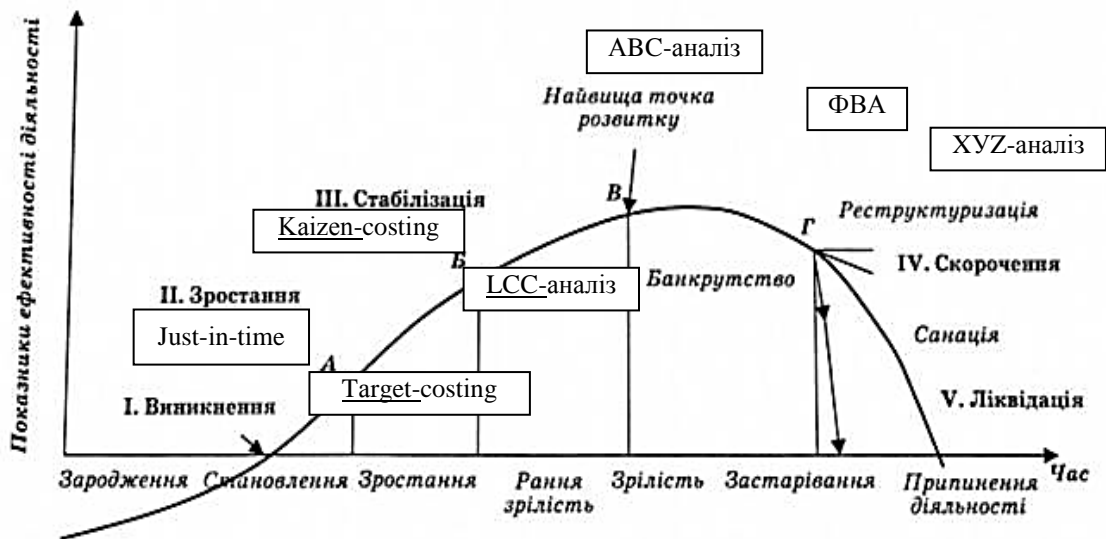
Таким чином, ефективним аналіз витрат може бути лише в поєднанні з

іншими основними елементами менеджменту ПВКП «Хімпродукт», що включає процеси прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх виконання на базі необхідної інформації для оцінки стану, обсягів та структури витрат підприємства. В свою чергу, проведення комплексного економічного аналізу забезпечить охоплення всіх ланок і сторін господарської діяльності підприємства та всебічного вивчення причинно-наслідкової залежності господарського процесу.

3.3 Вдосконалення методів оптимізації витрат на підприємстві

Діяльність ПВКП «Хімпродукт» знаходиться під впливом чинників зовнішнього середовища і не може розглядатись у відриві від тих змін, які відбуваються в економічній системі і на ринках матеріальних ресурсів. Доречно зазначити, що протягом останніх років значно зросли ціни на матеріали й сировину і це впливає на собівартість продукції та надання послуг. Функціонування підприємства в цих умовах вимагає удосконалення методів і форм системи управління витратами, побудови адаптивних структур управління, їх гнучкості, забезпечення достовірною інформацією керівників для прийняття рішень, щодо закупівлі продукції, розробки стратегічних планів, а також оптимізації витрат.

В сучасних умовах оптимізація витрат означає створення єдиної, раціональної, чіткої та безперебійної функціонуючої системи з певними цільовими установками та взаємопов'язаними елементами. Тому, вважаємо за доцільне, використовувати комплексні заходи залежно від етапів життєвого циклу діяльності суб'єкта господарювання з метою зниження рівня витрат (рис. 3.4).



А, Б, В, Г — точки прогнозування та прийняття рішень

Рисунок 3.4 – Використання різних методів оптимізації витрат на різних етапах життєвого циклу підприємства

З огляду на наведені методи оптимізації витрат на різних етапах життєвого циклу, можемо зазначити, що максимального ефекту ПВКП «Хімпродукт» може досягти поєднуючи дані методи оптимізації витрат у різні періоди функціонування суб'єкта господарської діяльності.

ПВКП «Хімпродукт» має значні резерви для зростання і розвитку. Тому у відповідності до наведеного рисунку, вважаємо, що досліджуване підприємство перебуває на стадії «Зростання та Становлення».

Отже, відповідно до запропонованої нами вище системи та теоретичних викладів у розділі 1, вважаємо, що для ПВКП «Хімпродукт» доцільно застосовувати такі методи оптимізації витрат: «just-in-time» («точно-в-строк»), «kaizen-costing» та LCC (Life Cycle Cost)-аналіз. Розглянемо їх детальніше з аспекту практичного застосування.

Значне зниження витрат оптової торгівлі досягається в результаті застосування передових методів організації праці. Прикладом цього є розроблена в Японії система організації виробництва «just-in-time» («точно-в-строк») сутність якої полягає в тому, що замовлені товари постачаються клієнту у визначене місце, у потрібний час і в необхідній кількості

безпосередньо від постачальника, оминаючи склад.

Використання цього методу дозволить ПВКП «Хімпродукт»:

- ліквідувати витрати на зберігання продукції;
- зменшити транспортні витрати, витрати на навантаження та розвантаження;
- підвищити оперативність та гнучкість роботи.

Однак використання цього методу вимагає серйозного підбору постачальників. Помилки постачальників можуть призвести до зриву виконання замовлення. Отже, може виникнути серйозна залежність від роботи постачальників. Тому необхідно висувати високі вимоги до постачання продукції, дотримання строків, номенклатури та кількості.

Ще одним недоліком, який потребує коригування даного методу, є залежність від змін ціни на товари у постачальників. У нинішніх умовах господарювання ціни змінюються досить часто, що пов'язано з високим рівнем інфляції. Товари, які можна раніше купити за нижчою ціною, пізніше коштують дорожче. Крім того, часто постачальники роблять знижки лише на великі партії постачання. А отже, все це може звести нанівець усі переваги даного методу. Для нівелювання даного недоліку можна укласти довгострокові договори із постачальниками на визначену ціну і кількість, але із відстроченим терміном постачання.

Наступний метод – «kaizen-costing» – це новітній метод управління витратами, який був застосований для досягнення цільової собівартості, і полягає в безперервному вдосконаленні якості процесів на всьому підприємстві за участі всіх його робітників, що дає можливість зменшити нерезультативні витрати.

Головною перевагою застосування даного методу на ПВКП «Хімпродукт» є те, що він забезпечить неодмінне зменшення витрат і утримання їх на заданому рівні.

В свою чергу, недоліком є необхідність мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність

підприємства. Крім того, недоліком цього методу є те, що він потребує мотивації службовців, залучення додаткового персоналу.

Останнім запропонованим методом є LCC (Life Cycle Cost)-аналіз, що полягає в розрахунку витрат за періодами життєвого циклу продукції, а саме планових витрат, які визначаються на кожній смузі життєвого циклу продукту. Це єдиний метод управління витратами, який враховує вплив інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень.

Перевагами даного методу є:

- отримання в довготерміновому періоді оцінки здійснених витрат і їх покриття належними доходами;
- забезпечення правильного прогнозу всіх витрат і співвідношення отриманого доходу та витрат щодо виробництва виробу в цілому;
- забезпечення стратегічного уявлення структури витрат та зіставлення її зі структурою доходів.

Недоліками є відсутність періодизації фінансових результатів, невизначеність в обліку накладних витрат, вірогідність витрат на отримання великої додаткової інформації, а також складність застосування.

Зазначимо, що система оптимізації витрат включає в себе організаційні та функціональні підсистеми.

Організаційні підсистеми включають в себе:

- пошук і виявлення факторів економії ресурсів;
- планування витрат за видами;
- облік і аналіз витрат;
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Такими підсистемами керують відповідні структурні підрозділи підприємства. Кожен елемент системи виконує чітко поставлені завдання і спрямований на досягнення загальних цілей підприємства.

В свою чергу, функціональні підсистеми оптимізації витрат включають методи і засоби оптимізації витрат. Сучасні методи оптимізації витрат мають бути простими у використанні та надавати в продуктивному порядку

необхідну для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим оперативність інформації є дуже ваговитим аспектом, оскільки вчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості реалізованих товарів ймовірний лише при такій організації обліку, при якій причини змін собівартості, допускання перевитрат і отримання економії розкриваються не тільки шляхом аналізу звітних калькуляцій, але й у процесі господарської діяльності на базі первинної документації та поточних облікових даних.

На нашу думку, максимальний ефект на ПВКП «Хімпродукт» дасть застосування системи оптимізації витрат, яка включає в себе одночасно організаційну та функціональну підсистеми, тобто використання підприємством комплексних програм зниження витрат, а не окремих дій. Кожна з таких програм може включати декілька задумів, які в різні періоди часу реалізуються підприємством з метою зниження витрат.

Також пропонуємо до основних програмам скорочення витрат на ПВКП «Хімпродукт» відносити:

- роботу зі зниження трудомісткості бізнесових процесів;
- перегляд принципу компенсації персоналу;
- оптимізацію продуктів і каналів розподілу;
- оптимізацію використання активів і капіталу;
- роботу зі зниження закупівельних цін;
- зміну технологій з метою зменшення витрат.

Отже, прикладом дій на ПВКП «Хімпродукт» задля зниження трудомісткості бізнесових процесів, можуть бути централізація функцій, спрощення бізнес-процесів і документообігу, перерозподіл функцій усередині підприємства і т. ін. Перегляд принципу компенсації персоналу полягає в переведенні частини «фіксованої» заробітної плати до категорії «змінної» та її виплат у вигляді бонусу за рахунок досягнення певних показників. У межах роботи над оптимізацією продуктів і каналів поділу вирізняються та ліквідуються продукти, товари, канали розподілу, регіони й види бізнесу, які не є рентабельними. У рамках шляху оптимізації активів і

використання капіталу розглядається можливість продажу або виділення непрофільного бізнесу, альтернативного використання активів (можливість перепрофілювання, здавання в оренду), оптимізація розміру та кількості запасів, впровадження деталей технології «точно в строк», а також робота з дебіторами й кредиторами. Робота зі зменшення цін на закупівлі з метою зменшення витрат залежить від галузі й специфіки постачальника та є індивідуальними.

З урахуванням вище вказаних особливостей, після проведення комплексного аналізу підходів стосовно сучасних напрямів оптимізації витрат підприємства можна сформулювати програму оптимізації витрат для ПВКП «Хімпродукт», що є раціональними у сучасних умовах (Додаток П).

Таким чином, успішне функціонування ПВКП «Хімпродукт» в нинішніх умовах господарювання залежить не лише від ефективності керування витратами, а також від оптимізації витрат за допомогою використання методів. Проведений аналіз методів оптимізації витрат на різних етапах життєвого циклу, демонструє для ПВКП «Хімпродукт» доцільність застосування методів: «just-in-time» («точно-в-строк»), «kaizen-costing» та LCC (Life Cycle Cost)-аналіз. Також максимальний ефект на ПВКП «Хімпродукт» дасть застосування системи оптимізації витрат, яка включає в себе одночасно організаційну та функціональну підсистеми, тобто використання підприємством комплексних програм зменшення витрат, а не окремих дій.

ВИСНОВКИ

Витрати є одним з найважливіших факторів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність. Отже, посилення уваги до витрат підприємства має вагоме значення, оскільки від правильної організації обліку, визнання та оцінки витрат залежить ефективність управління виробництвом, що в підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.

На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалось постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити сутність даного поняття. Методологічною базою обліку витрат є ціла низка нормативно-правових актів національного та міжнародного призначення, які охарактеризують економічну сутність витрат та класифікують їх. Основним із них є П(С)БО 16 «Витрати». Із розвитком новітніх методів і підходів до витрат підприємства, витрати, піддаються все більшому управлінському впливу, оскільки з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації за допомогою використання методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат, а також знизити витрати в цілому для успішного функціонування підприємства.

Для правильного визначення фінансового результату діяльності підприємства необхідно витрати за звітний період відобразити у Звіті про фінансові результати за таких умов визнання та оцінки витрат: їх оцінка може бути достовірно визначена; під час зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками); одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони

здійснені.

Об'єктом дослідження даної роботи було обрано ПВКП «Хімпродукт». Проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за три роки показав, що основні показники його фінансово-господарської діяльності зазнали негативних змін, окрім показника кредиторської заборгованості. В свою чергу, аналіз фінансового стану підприємства показав, що за цей же період, фінансовий стан значно погіршився і є незадовільним, оскільки більшість проаналізованих показників не відповідають нормативним значенням і мають тенденцію до погіршення, однак це пов'язано в першу чергу з впливом фінансової економічної кризи і саме на основі цього підприємство не є ліквідним, платоспроможним та рентабельним. Тому необхідно шукати шляхи підвищення цих показників.

На аналізованому підприємстві формування витрат початково здійснюється в системі оперативного обліку ПВКП «Хімпродукт». Витрати обліковуються в залежності від замовлень, видів продукції, каналів реалізації тощо. Оскільки, підприємство займається виробництвом продукції побутової хімії, то основні об'єкти здійснення витрат та документи первинного обліку пов'язані із виробничою діяльністю. Облікова політика ПВКП «Хімпродукт» передбачає застосування для обліку витрат звітного періоду лише деякі рахунки класу 9 «Витрати діяльності», а саме 90, 91, 92, 93 та 94. За результатами роботи інформація про витрати підприємства ПВКП «Хімпродукт» наводиться у Звіті про фінансові результати.

Оцінка стану витрат операційної діяльності ПВКП «Хімпродукт» за допомогою аналізу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операційних витрат показала нам, що у структурі витрат основне місце займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка протягом трьох років знизилась, що є позитивним моментом. В свою чергу, інші операційні витрати зменшились, що є також позитивним моментом. Що стосується проведення оцінки обсягів та структури витрат за допомогою аналізу рентабельності підприємства, то вона показала нам, що

чистий прибуток і витрати зменшилися, а отже, рівень рентабельності також зменшився.

За допомогою запропонованих удосконалень організації обліку витрат на ПМКП «Хімпродукт» зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу, підвищиться рівень управління підприємством. Запровадження системного підходу із застосуванням ефективної системи управлінського обліку витрат за центрами відповідальності забезпечить раціональну побудову інформаційної системи та сприятиме удосконаленню управління витратами. За результатами проведеного дослідження зроблено висновок, що ефективне ведення обліку витрат неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації, тому запропоновані шляхи удосконалення обліку витрат в умовах автоматизації повинні бути реалізовані підприємством.

Ефективним аналіз витрат може бути лише в поєднанні з іншими основними елементами менеджменту ПМКП «Хімпродукт», що включає процеси прийняття оптимальних управлінських рішень за результатами проведеного економічного аналізу та забезпечення їх виконання на базі необхідної інформації. В свою чергу, запропоноване проведення комплексного економічного аналізу забезпечить охоплення всіх ланок і сторін господарської діяльності підприємства та всебічного вивчення причинно-наслідкової залежності господарського процесу.

В нинішніх умовах господарювання успішне функціонування ПМКП «Хімпродукт» залежить не лише від ефективності управління витратами, а також від оптимізації витрат за допомогою використання запропонованих методів. Також максимальний ефект на підприємстві дасть запропоноване застосування системи оптимізації витрат, яка включає в себе одночасно організаційну та функціональну підсистеми, тобто використання підприємством комплексних програм зменшення витрат, а не окремих дій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Апчерч А. Управлінський облік: принципи і практика : підручник. Москва : Финанси і статистика, 2002. 412 с..
2. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. Київ:ЦУЛ,2006. 58 с.
3. Аткінсон Є. А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управлінський облік : підручник для вузів. 3-е вид. / пер. з англ. А. Д. Рахубовського. Москва : Вільямс, 2003. 192 с.
4. Басманов І. А. Теоретичні основи обліку та калькулювання собівартості виробничої продукції. / за ред. проф. В.А. Новака Москва : Финанси, 2001. 167 с.
5. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції. – Москва: Финанси и статистика, 2004. 296 с.
6. Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції. Москва : Финанси, 2005. 320 с.
7. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості / І. Белоусова, М. Чумаченко // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №4. С.3-10.
8. Болюх М.А., Бурчевский В.З., Горбатюк М.І. Економічний аналіз : навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
9. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальнопромислових витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2009. 19 с.
10. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О.Бородкін // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. №3. С.33-41.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. 6-е вид., перероб. і доп. Житомир: Рута, 2005. 756 с.
12. Бухгалтерський облік: історичний аспект / Результати

дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 620 с.

13. Волкова І. А. Фінансовий облік - 2: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.

14. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами : навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2002. 131 с.

15. Давидова Т. М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх в фінансовій звітності / Т.М. Давидова // *Вісник податкової служби України*. 2009. № 8. С. 14-19.

16. Давидович І.Є. Управління витратами : навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

17. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. Київ : Міжнародна економічна фундація, 2002. 706 с.

18. Задорожний З.В. Взаємозв'язок між видами обліку в Україні / З.В. Задорожний // *Міжнародний збірник наукових праць*. 2007. №2(17). С. 106-110.

19. Засадний Б. Витрати для ефективного управління діяльністю підприємства / Б. Засадний // *Справочник економіста*, 2009. №13. С. 57-62.

20. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.

21. Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 1997. 743 с.

22. Кальєніна Н. В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки / Н.В. Кальєніна // *Держава та регіони*. 2007. № 5. С. 32-35.

23. Корінько М. Д., Тітаренко Г.Б. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин / М.Д. Корінько // *Актуальні проблеми економіки*. 2009. №9. С. 126-131.

24. Коваленко Л. О., Ремньова Л.М. Фінансовий менеджмент: навч.

посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2005. 485 с.

25. Котенко Т. Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі / Т.Ю. Котенко // *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 6. С. 118-121.

26. Кондрашова Т., Соболева О. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку : порівняльна характеристика. Київ, 2009. №4. С.16-20.

27. Концептуальна основа фінансової звітності : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 №929-009. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 15.10.2018)

28. Кравченко О.В. Проблеми організації обліку витрат виробництва / О. В. Кравченко, К.О. Леоненко // *Інфраструктура ринку*, Одеса, 2018, №25.

29. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. Чернівці, 2005. 200с.

30. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л.Г.Ловінська // *Економіка и управление*. Київ, 2009. №1. С. 23-28.

31. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 623с.

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

33. Михалевич С. Проблеми обліку витрат та шляхи їх вирішення / С.Михалевич // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 3.

34. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В.Моссаковский // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 9. С. 225-260.

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-013. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_013 (дата звернення 23.10.2018)

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-021. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_021 (дата звернення 23.10.2018)

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 23.10.2018)

38. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль: Астон, 2005. 288 с.

39. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 460 с.

40. Податковий кодекс України : Відомості Верховної Ради України від 04.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 02.11.2018)

41. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 02.11.2018)

42. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>www.rada.gov.ua/ (дата звернення 02.11.2018)

43. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL : www.rada.gov.ua/ (дата звернення 06.11.2018)

44. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 №39. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/ed20000225> (дата звернення 06.11.2018)

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : наказ Міністерства фінансів України від 16.07.1999 №996-XIV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed19990716> (дата звернення 06.11.2018)

46. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с

47. Сльозко Т. М. Методи обліку витрат «Стандарт-кост» і нормативний : історія та сучасність / Т.М. Сльозко // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. №7. С.3-8.

48. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 1985. 367 с.

49. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. Київ : Економічний аналіз, 2010. Вип. №6. С. 152-154.

50. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. Київ : Таксон, 2000. 520 с

51. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Управленческий учет / пер. с англ. СПб, 2014. 1005 с.

52. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару : вісник /Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун // *Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу*. 2011. № 3 (15). С. 88-95.

53. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2003. 656 с.

54. Череп А.В. Управління витрати суб'єктів господарювання : монографія. Харків : «ИНЖЕК», 2006. 368 с.

55. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ: Академія, 2002. 627 с.

56. Юхименко П. І., Леоненко П.М. Історія економічних учень : навч. посібник. Київ : Знання-Прес, 2000. 200 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Leonenko K.O. Organization of cost accounting and methods of enterprise cost optimization. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2018.

The master's thesis focuses on the essence of organization of recognition, estimation and further account of expenses and methods of their optimization is investigated in this work. The main problem aspects of the organization of accounting and cost analysis are revealed. The main ways of cost optimization are developed with the help of improving the process of accounting and cost analysis.

Keywords: accounting, costs, analysis, methods, optimization, accounting policy, estimate.

АНОТАЦІЯ

Леоненко К.О. Організація обліку витрат та методи їх оптимізації. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2018 р.

У роботі досліджено сутність організації визнання, оцінки та подальшого обліку витрат та методів їх оптимізації. Виявлено основні проблемні аспекти організації обліку та аналізу витрат. Розроблено основні шляхи оптимізації витрат за допомогою вдосконалення процесу обліку та аналізу витрат.

Ключові слова: облік, витрати, аналіз, методи, оптимізація, облікова політика, кошторис.

