

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 І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПмз-81а

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Сельчук Яна Олександрівна

Керівник: к.е.н., доцент Винниченко Н.В.

Суми -2019 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему:

«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА»

студентки Сельчук Яни Олександрівни

Актуальність теми полягає в тому, що забезпечення нормального функціонування підприємства є неможливим без правильної організації обліку та аналізу витрат підприємства, оскільки вони є одним з найважливіших факторів, що визначає розмір прибутку підприємства.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у дослідженні теоретичних та практичних засад організації і методики обліку та аналізу витрат підприємства, а також розробці напрямів їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є процес організації і методики обліку та аналізу витрат ТОВ «Крук».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації і методики обліку та аналізу витрат.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз при розробці логічної послідовності матеріалу та структури кваліфікаційної магістерської роботи; методи синтезу та аналізу при дослідженні питань обліку та аналізу витрат; аналогії та порівняння – в якості основи визначення фінансового стану ТОВ «Крук»; а також методи індукції та дедукції при підсумовуванні результатів дослідження та напрацюванні висновків.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують облік витрат, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали, статті вітчизняних та закордонних вчених з проблем обліку та аналізу витрат, матеріали первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат, а також фінансова звітність ТОВ «Крук».

Основний науковий результат кваліфікаційної роботи передбачає:

– сутність і підходи до класифікації витрат набувають більшої ефективності за умови повного врахування особливостей діяльності підприємства та його процесів відповідно до принципів управління;

– аналіз фінансового стану ТОВ «Крук» свідчить про негативну динаміку більшості основних показників, що характеризує погіршення стану діяльності підприємства;

– з метою удосконалення системи документообігу, як засобу організованої роботи працівників на підприємстві запропоновано впровадити зведений графік документообігу;

– для підвищення ефективності облікового процесу на підприємстві, в цілому, і в частині обліку витрат, зокрема, запропоновано зміни облікової політики підприємства;

– при аналізі витрат підприємства, з метою створення його позитивного іміджу запропоновано здійснювати аналіз витрат з урахуванням вимог Концепції сталого розвитку.

Одержані результати будуть використані на ТОВ «Крук» в своїй подальшій діяльності.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи розглядалися на: XV Міжнародній науково-практичній конференції «Напрями наукової думки – 2019/2020», Великобританія.

Ключові слова: облік, витрати, аналіз, методи, облікова політика, документообіг.

Зміст кваліфікаційної випускної роботи викладено на 54 сторінках, зокрема список використаних джерел із 50 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 14 таблиць, 3 рисунків, а також 6 додатків, розміщених на 8 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2019 рік

Рік захисту роботи – 2019 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ.....	8
1.1 Економічна сутність витрат та їх класифікація.....	8
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку витрат.....	12
1.3 Теоретичні основи аналізу витрат	16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	20
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства....	20
2.2 Організація обліку витрат ТОВ «Крук».....	27
2.3 Організація і методика аналізу витрат сільськогосподарського підприємства	32
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	36
3.1 Удосконалення організації обліку витрат підприємства.....	36
3.2 Шляхи вдосконалення методики обліку та аналізу витрат підприємства.....	42
ВИСНОВКИ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49
ДОДАТКИ.....	54

ВСТУП

В умовах кризових явищ дуже важливим завданням залишається утримати підприємство від суттєвого зниження прибутку, що може спричинити втрату частини активів, зниження його платоспроможності, відсутність можливості для відновлення основних фондів, скорочення штату тощо. Тому в умовах погіршення стану економіки і уповільнення темпів діяльності підприємства виникає необхідність створення гнучкої системи інформаційного забезпечення управлінських процесів, особливо в частині управління витратами. Адже для підприємства основним завданням на цьому етапі є не тільки утримання темпів збуту своєї продукції, що прямо залежить від забезпечення її конкурентної ціни, а і від менеджменту в системі його витрат. Якщо перше завдання направлене на збільшення доходів підприємства і залежить як від зовнішніх умов (цін конкурентів) так і від внутрішніх (шляхів зниження собівартості продукції – від особливостей організації виробничого процесу, та положень щодо обліку витрат, що знайшли відображення в обраній обліковій політиці), то зменшення витрат діяльності – переважно від ефективного менеджменту суб'єкта господарювання (особливостей відображення облікової інформації щодо витрат, правильної їх ідентифікації, здійснення аналізу щодо доцільності і оптимальності витрат і, як результат, реалізація управлінської функції керівництвом підприємства). Крім того, з необхідністю створення умов для максимального наближення вітчизняної і закордонної облікових систем та їх відповідності сучасним вимогам законодавства та ринкової економіки, виникає необхідність її трансформації та приведення у відповідність облікового процесу витрат. Все це черговий раз підтверджує, що на сьогодні облік і аналіз всіх складових витрат підприємства потребує розробки комплексних інноваційних підходів до їх удосконалення.

Облік та аналіз витрат залишається предметом дослідження протягом значної кількості років. Особливу увагу цим питанням приділено в роботах

таких науковців, як Ф. Бутинець, С. Голов, З. Задорожний, В. Дерій, Я. Крупка, Н. Дорош, Х. Махмудов, Є. Мних, Ю. Кілочко, В. Панасюк, Г. Партин, М. Скрипник, А. Турило та ін. Віддаючи належне суттєвому внеску названих науковців в розвиток теоретичних і практичних засад обліку і аналізу витрат суб'єктів господарювання, вважаємо, що окремі питання щодо ефективної організації обліку витрат та їх методики обліку, а також аналізу на сучасних вітчизняних підприємствах потребують на сьогодні розробки комплексних підходів щодо їх удосконалення, а, відповідно, і подальших досліджень.

Метою написання кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження теоретичних та практичних засад організації і методики обліку та аналізу витрат підприємства, а також розробка напрямів їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- розглянути економічну сутність витрат та підходи до їх класифікації;
- проаналізувати нормативно правове забезпечення обліку витрат;
- вивчити теоретичні аспекти аналізу витрат підприємства;
- надати загальну організаційно-економічну характеристику ТОВ «Крук»;
- дослідити особливості організації обліку витрат на підприємстві;
- проаналізувати стан та структуру витрат підприємства;
- запропонувати шляхи вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві;
- розробити пропозиції по удосконаленню аналізу витрат;
- на підставі проведеного дослідження напрацювати висновки щодо стану організації обліку та аналізу витрат на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес організації і методики обліку та аналізу витрат на підприємстві ТОВ «Крук».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації і методики обліку та аналізу витрат. Для досягнення поставленої мети та завдань кваліфікаційної магістерської роботи

були використані такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз при розробці логічної послідовності матеріалу та структури кваліфікаційної магістерської роботи; методи синтезу та аналізу при дослідженні питань обліку та аналізу витрат; аналогії та порівняння – в якості основи визначення фінансового стану ТОВ «Крук»; а також методи індукції та дедукції при підсумовуванні результатів дослідження та напрацюванні висновків. Водночас, поряд із загальнонауковими методами застосовувалися специфічні методи дослідження.

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують облік витрат, офіційні статистичні матеріали з метою аналізу, а також наукові та методичні праці.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ

1.1 Економічна сутність витрат та їх класифікація

Значну роль у формуванні кінцевого результату діяльності будь-якого підприємства та його позиції на ринку продукції товарів послуг відіграє інформація про рівень витрат на підприємстві. Загальні результати діяльності підприємства залежать від ефективності та якості обліку витрат та калькулювання собівартості.

Впродовж останніх років особливу увагу питанням сутності витрат, їх класифікації та аналізу можливостей їх оптимізації приділяли різні представники економічної думки.

Досліджували поняття «витрат» провідні вітчизняні науковці, зокрема: П. Атамас, І. Білоусова, І. Бланк, Ф. Бутинець, І. Волкова, П. Гарасим, С. Голов, М. Грещак, В. Добровський, А. Загородній, Ю. Кілочко, В. Лень, Л. Нападовська, І. Парасій-Вергуненко, а також зарубіжні вчені Р. Ентоні та Дж. Ріс.

У науковій літературі існують досить різні підходи до визначення економічної сутності витрат. Так, зокрема, О. Родіна і згрупувала їх наступним чином представленим у додатку Б.

В економічній літературі залежно від впливу зовнішніх і внутрішніх факторів утворюється розмір і рівень витрат підприємства, і, як наслідок, різні види витрат.

Для ефективного управління підприємством доцільно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію обліку витрат.

Аналіз підходів напрацьованих в межах формування вітчизняного та закордонного досвіду щодо класифікації витрат створює можливості для виокремлення суттєвих аспектів, що узагальнюються в якості її принципів:

- Орієнтованість на управлінські завдання та функції;
- Орієнтованість на галузеву специфіку суб'єктів господарювання;
- Врахування особливостей характеру діяльності, їх організаційної структури виробництва, особливостей фінансових процесів, а також менеджменту підприємства;
- Взаємозв'язок ознак класифікації витрат;
- Використання класифікаційних ознак з метою управління витратами.

У теоретичних дослідженнях та практичній роботі використовуються різні підходи класифікації витрат, які переважно залежать від окремих ознак, таких як: цілі на які направлені, напрямів для яких призначена інформація про них та напрямів планування витрат, їх обліку, контролю та аналізу.

Однак єдиної класифікації, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не сформовано. Складність в тому, що важливо вибрати таку класифікацію витрат, яка повною мірою відповідала б завданням дослідження та напрямам їх формування в управлінні ефективністю виробництва [5].

З метою полегшення обліку, аналізу, контролю та планування важливим є групування витрат за ознаками, а саме:

- залежно від способу відношення до об'єкта витрат (прямі та непрямі);
- у розрізі видів продукції, робіт, послуг (витрати, що прямо відносяться на продукт, витрати на групи, а також витрати направлені на виконання замовлень);
- за калькуляційними статтями (сировина та матеріали, а також напівфабрикати і комплектуючі, ПММ та електроенергія, зарплата працівників виробництва, відрахування, витрати загальновиробничого призначення);
- за економічним змістом (за економічними елементами витрат);
- за місцем походження витрат (виробничі витрати, цехові витрати, дільничні витрати);

- за часом їх виникнення (поточні та одноразові);
- за функціями управління (виробничі та невиробничі) [6].

Відповідно до цього, у вітчизняній практиці основною є класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Але в той же час, вона є недостатньо повною щоб показати інформацію про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції та раціональним використанням ресурсів [5].

З цією метою використовують класифікацію витрат за принципом «різні витрати – різні цілі» та виділяють три напрямки класифікації витрат.

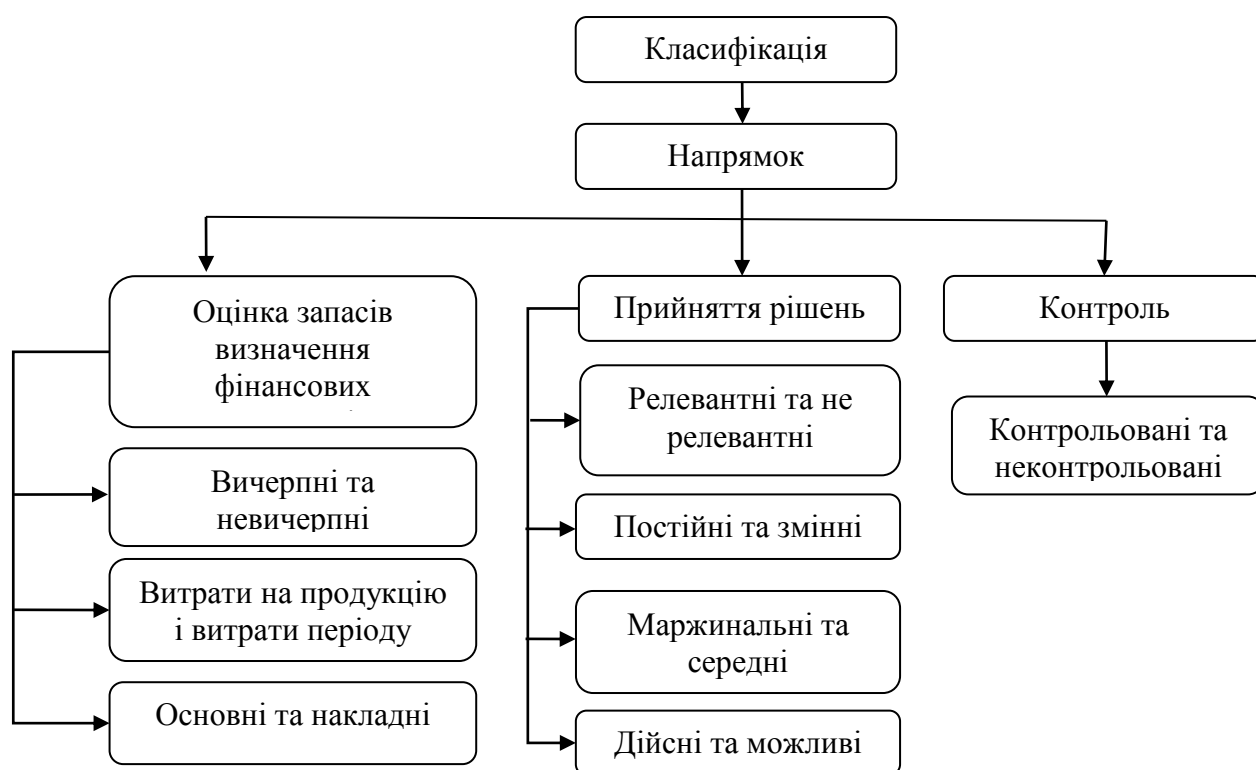


Рисунок 1.1 – Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень [1]

Слід зазначити, що багатогранність ознак, за якими групують витрати в обліку, підтверджує необхідність ефективно організації їх облікового забезпечення для формування необхідної інформації з метою задоволення потреб користувачів.

В. Нашкерська [24, с.416] вважає, що початкове формування витрат здійснюється у розрізі управлінського обліку. Витрати групуються за об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами тощо. Для управлінських рішень витрати збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та збільшення зобов'язань.

Тенденціями щодо класифікації витрат в закордонній практиці є застосування такого критерію як умовність та спрощеність, а також можливість поєднання різних класифікаційних ознак, а також не можливість заміни понять між собою.

На відміну від вітчизняної практики в підходах західних економістів не існує, як прямої класифікації витрат, як це представлено в переважній більшості публікацій в Україні поділу за елементами і статтями калькуляції. При цьому зарубіжне поняття «елементи витрат» відповідає вітчизняному «статті калькуляції».

Класифікація витрат повинна дати відповідь на всі питання щодо використання ресурсів та джерела їх покриття. Підбір класифікаційних груп залежить від виду діяльності підприємства. Поділ витрат відображати приналежність до стадій виробництва та підрозділів підприємства.

Важливого практичного значення має повнота і обґрунтованість класифікації витрат. Доцільним є групування витрат, які задовольняють поточне управління виробництвом, контроль та аналіз за дотримання технології виробництва та розрахунком собівартості продукції.

І. Белебега вважає, що розробка власної класифікації витрат з урахуванням специфіки діяльності та потреб керівництва можлива завдяки покроковому алгоритму, що включає: визначення центрів відповідальності; визначення місць виникнення затрат; визначення класу затрат на основі їх економічної природи (затрати засобів праці, затрати предметів праці, трудові затрати, соціальні затрати, накладні затрати); визначення об'єкта понесення витрат (розподіл за видами продукції, за підрозділами чи технологічними операціями) і класифікація за функціями управління залежно від цілей [3].

Визначена класифікація повинна бути гнучкою та швидко диференційованою під зміни вимог зацікавлених в діяльності підприємства сторін.

Отже, враховуючи сутність і підходи до класифікації витрат, варто зазначити, що управління витратами набуває більшої ефективності, але за умови повного врахування особливостей діяльності суб'єктів господарювання, усіх його процесів відповідно до принципів управління.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат

В бухгалтерському обліку витрат існує необхідність цілковитого врахування норм законодавства адже обліковий процес витрат, за умови не врахування усіх норм, впливає не тільки на достовірність інформації про собівартість, а і нарахування податків.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на п'яти рівнях:

I рівень – Конституція України

II рівень – Закони та інші підзаконні нормативна акти

III рівень – Положення бухгалтерського обліку та інші нормативні акти

IV рівень – Методичні рекомендації облікового характеру

V рівень – Внутрішні нормативні акти розроблені для систематизації облікового процесу на конкретному підприємстві в тому числі і щодо врегулювання питань обліку та аналізу витрат [9].

В. Дерій пропонує здійснювати класифікацію нормативно-правових актів у розрізі таких рівнів:

- міжнародного або континентального характеру (до яких пропонує відносити МСФЗ, а також Директиви ЄС);
- загальнодержавного характеру (накази Президента України, та нормативно-правові акти таких державних структур як: КМУ, ВРУ);

- загальнооблікового характеру (акти, видані Міністерством фінансів України, а також такими державними службами як служба статистики, НБУ, тощо);
- галузевого або відомчого характеру (нормативно правова база профільних міністерств та відомств);
- регіонального характеру (документи обласних і районних державних управлінь, а також служб, різних відділів та груп);
- внутрішньогосподарського характеру (внутрішньофірмові) [9].

Методологічні засади щодо інформаційного забезпечення процесу обліку витрат основної діяльності підприємства та розкриття необхідної інформації у фінансовій звітності регулюються П(С)БО 16 «Витрати»[34]. Норми цього стандарту використовуються усіма суб'єктами господарювання, незалежно від форм власності та організаційно-правової форми (не поширюється на банки, бюджетні установи та суб'єкти господарювання, які звітують за міжнародними стандартами фінансової звітності). П(С)БО 16 не розповсюджується на ті витрати, які враховуються в процесі первісного визнання і зміни щодо справедливої вартості таких об'єктів як: біологічні активи, активи пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також у випадку первісного визнання сільськогосподарської продукції.

У П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати відображаються паралельно зі збільшенням в обліку зобов'язань або у випадку зменшення активів. Такі витрати називають витрати діяльності підприємства або витрати звітного періоду.

Враховуючи положення НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке надає сутність поняття 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 [32].

За положеннями П(С)БО 16 виокремлено дві умови за яких відбувається визнання витрат:

- Витрати звітного періоду визнаються за умови або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що, в свою чергу призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за виключенням зменшення капіталу, яке відбувається за умов його вилучення або при здійсненні розподілу власниками);
- Витрати підлягають достовірній оцінці.

Витрати відносяться до витрат періоду за умови одночасного визнання доходу, формування якого відбулося при виникненні цих витрат. Витрати, які в повній мірі неможна безпосередньо ідентифікувати з доходом у певному періоді, повинні відображатися у складі тих витрат і у тому звітному періоді, в якому вони виникли.

При поданні фінансових звітів, потрібно враховувати, що інформація щодо витрат, яка представлена у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», розмежовуються за видами діяльності, а також у розрізі елементів.

Якщо враховувати положення міжнародних стандартів, то відповідно знайти визначення витрат можна як в МСБО 1 «Подання фінансових звітів»[16], так і у МСБО 16 «Основні засоби»[17], а також МСБО 18 «Дохід» [18] та МСБО 23 «Витрати на позики»[19], окремі положення знайшло відображення в МСБО 38 «Нематеріальні активи»[20] та ін.

Слід відмітити, що на відміну від вітчизняної практики де є стандарт 16 у складі МСФЗ відсутній окремий стандарт, що визначає всю інформацію щодо витрат. Така інформація у порівнянні з обліком витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності може відбуватися за такими напрямками як: тлумачення поняття витрат, варіанти їх класифікації, за елементами витрат, їх визнанням та оцінкою. На відміну від вітчизняної практики для порівняння витрат особливо за елементами, МСФЗ дає можливість класифікувати витрати за характером та функцією.

Важливим в обліку є визнання витрат. Так у випадку, якщо розглядати визнання витрат за МСФЗ, вони визнаються за умови порівняння понесених витрат і доходів за окремими статтями, що дозволяє зробити припущення що доходи і витрати мають одночасний характер виникнення за умов здійснення одних і тих же операцій або подій. За П(С)БО 16 «Витрати», їх визнають у фінансових звітах або при вибутті активу або при збільшенні зобов'язань, що в свою чергу призводить до зменшення суми власного капіталу, за умов постійного та раціонального розподілу витрат у звітних періодах, коли відбувається отримання відповідних економічних вигід [46].

На основі порівняння оцінки та обліку такого об'єкту як витрати враховуючи положення як П(С)БО так і МСФЗ, варто відзначити, що існують такі відмінності:

- Визначення основних термінів – так, наприклад, в П(С)БО 16 «Витрати» деталізовано перелік витрат, що не знаходять відображення у Звіті про фінансові результати, проте якщо звернутися до МСФЗ, то там такий перелік не наводиться.
- Класифікація витрат та їх групування – так за МСФЗ передбачається порядок розмежування статей витрат в звітності, за звичайною діяльністю, але при цьому вони не пов'язані з нею. В свою чергу П(С)БО 16 «Витрати» пропонує класифікацію витрати як в розрізі видів діяльності, так і за економічними елементами, і також за статтями витрат;
- Порядок визнання витрат – так за МСФЗ пропонується визнавати витрати шляхом зіставлення їх з прибутками в розрізі окремих статей доходів, це створює умови для одночасного визнання як прибутків, так і витрат, які виникають окремо і разом за певними операціями.

П(С)БО 16 «Витрати» пропонує визнання витрат при вибутті активу або за умови збільшення зобов'язань, що в свою чергу призводить до зменшення власного капіталу. Визнання витрат відбувається паралельно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

1.3. Теоретичні основи аналізу витрат підприємства

Аналіз витрат, як складова менеджменту підприємства має ефективний результат тільки за умови прийняття управлінських рішень на підставі аналітичних даних які підтверджують ефективність і доцільність таких витрат .

Облікові системи повинні сприяти задоволенню інформаційних потреб системи управління підприємством тому доцільним є застосування комбінованих підходів до вибору способів вимірювання та групування витрат. Підґрунтям для аналітичної деталізації, а також здійснення групування витрат , які є основою системи внутрішньогосподарського обліку будь-якого промислового підприємства, яке має довготривалий виробничий цикл провідну роль мають такі ключові складові облікового процесу як місця виникнення витрат, тобто центри витрат, а також центри виникнення відповідальності які є основою розмежування господарських операцій.

Виникнення інформації щодо витрат підприємств залежить від процесу виробництва і переважно обумовлено стадіями виробничого процесу, що тісно пов'язане з рухом матеріальних ресурсів, а також нарощуванням трудових витрат в процесі обробки вихідних матеріалів щодо витрат, витрат щодо утримання і використання обладнання і в межах допоміжних виробництв тощо. За сучасних умов підприємству необхідна система виробничого обліку зі стратегічною спрямованістю. Зміна орієнтування аналізу витрат з управлінською метою має відбуватися у напрямі стратегічного управління, що на сьогодні є пріоритетним завданням будь-якого підприємства.

Результативність системи переважно залежить від правильного визначення необхідних обсягів інформації як по горизонталі так і відповідно по вертикалі. З одного боку такий рух повинен надавати як найповніші і достовірніші дані про процес утворення і систематизації виробничих витрат в розрізі часових періодів на різних рівнях управління і повинен бути

достатнім з метою ухвалення управлінських рішень, що, в першу чергу, направлені на економію витрат. В свою чергу така інформація має відповідати критерію відповідності та містити певну кількість найбільш інформативних характеристик і бути зрозумілою для сприйняття і подальшої оперативної обробки. Управління процесом виникнення витрат на підприємстві повинне передбачати використання системного підходу, а отже досягнення цілей підприємства відбувається тільки за умови повного усвідомлення взаємозалежності та впливу ключових місій підприємства.

Побудова комплексної системи управління, таким обліковим об'єктом як витрати має відповідати технологічним процесам виробництва, а їх послідовність мати цілеспрямовані зв'язки. За умови створення комплексної системи за основу обираються об'єкти обліку в розрізі кожного виробництва, створює передумови не тільки для включення планової інформації щодо руху матеріалів в процесі виготовлення продукції, але і проведення розробки алгоритму облікового процесу щодо виявлення відхилень запланованого обсягу за матеріальною формою продукції, так і у розрізі виробничих витрат. Методика аналізу процесу визначення собівартості продукції промислового підприємства, що використовується в сучасних умовах здійснюється послідовно наступним чином: перший етап – здійснюється аналіз прямих витрат, які прямо відносяться на собівартість кожного виду продукції, наступним кроком є аналіз непрямих витрат, в цілому по підрозділу виробництва і окремо по кожному конкретному виду продукції з урахуванням їх трудомісткості[2].

Вимірювати і аналізувати витрати підприємства необхідно перш за все для побудови інтегрованої системи управління витратами. Основною методологічною особливістю системи управління витратами, що застосовується зараз на промислових підприємствах є використання залежності величини витрат від обсягів виробництва продукції. Така методика не враховує технологічну специфіку окремих видів промислового виробництва і не забезпечує менеджмент підприємства належною

аналітичною інформацією. Існуюча на сьогоднішній день на промислових підприємствах система оцінювання виробничих витрат не відповідає сучасним вимогам управління витратами, оскільки основна увага приділяється узгодженню облікової інформації із тривалістю звітного фінансового періоду, а тривалість виробничого циклу не враховується [42].

З метою управління витратами та з урахуванням процесу виробництва, його технології на підприємстві ключовим є виокремлення об'єктів витрат. Це в першу чергу зумовлено необхідністю калькулювання собівартості у розрізі носіїв витрат і їх відповідності об'єктам калькулювання. Відповідно до технології продукції та її характеру, носіями витрат виступають вироби-напівфабрикати, а також групи однорідних виробів, чи то видів робіт тощо. Не від'ємною складовою організації аналізу витрат суб'єкта господарювання є забезпечення достовірної інформації достатньої для аналізу в розрізі витрат за елементами. Що доцільно з метою вивчення залежності основних техніко-економічних показників функціонування суб'єктів господарювання від виробничих витрат. Варто враховувати як загальні витрати в розрізі кожного виробництва, так в розрізі окремих елементів витрат[14].

Основою економічного аналізу витрат є виявлення кореляції витрат і обсягів виробництва, проте у такому випадку важливо враховувати й інші факторів. Особливе місце в інформаційному забезпеченні аналізу витрат відіграють саме статистичні дані. Вони з метою підвищення рівня аналітичності мають відповідати таким умовам: питомі витрати характеризуються фактичними витратами за усіма виробничими факторами, правильному розподілу за періодами виникнення витрат, порівнюваності даних на усіх часових інтервалах, дані щодо витрат не повинні бути викликані випадковими обставинами.

Необхідність визначення впливу окремих чинників на собівартість продукції що виробляється, проводиться за допомогою методу елімінування або у іншому випадку балансового методу, але у випадку перевірки повноти

та достовірності інформації, що використовується та визначення рівня впливу ряду чинників на рівень відхилення собівартості продукції фактичної від плану, як загалом, так і за статтями.

Система аналізу витрат є найважливішою складовою системи управління витратами. За таких умов головною метою проведення такого аналізу є формування інформаційного забезпечення для проведення подальшої деталізованої оцінки результатів, що досягнуті та з метою обґрунтування рішень та їх раціоналізації управлінським персоналом.

Враховуючи те, що система управління витратами покликана забезпечувати встановлення взаємозв'язку між усіма функціями менеджменту підприємства, то з метою організації формування аналітичного забезпечення суб'єкта господарювання варто спочатку встановити обсяги, зміст первинної документації та періодичність її надання, а також розробити перелік показників, що забезпечать особливості виробничого процесу. Крім того виникає необхідність уточнення технічних прийомів реалізації аналізу витрат за такою системою показників при цьому детально дослідивши взаємозв'язок завдань аналізу.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ (НА ПРИКЛАДІ ТОВ «КРУК»)

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «Крук» було засноване 16 лютого 1994 року і створене відповідно до Господарського, Цивільного кодексів та інших нормативних актів України.

ТОВ «Крук» – це підприємство, яке здійснює переробку та зберігання продукції сільського господарства, а також оптовою торгівлею такої продукції, що налічує широкий перелік номенклатури для харчової галузі та галузі вирощування тварин та їх експортом. Основне, чим воно займається – виробництво кормових сумішей і продуктів переробки сої, зокрема, олії, жмиху і повножирової екструдованої сої.

ТОВ «Крук» має у своєму складі найбільший, високотехнологічний і високоприбутковий елеватор на Сумщині. На елеваторі є сертифікована лабораторія, вагова.

ТОВ «Крук» займається наступними видами діяльності:

- складське господарство (основний вид діяльності);
- допоміжна діяльність у рослинництві;
- виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах;
- інші спеціалізовані виробничі роботи;
- оптова торгівля зерном, соєю, насінням і кормами для тварин;
- надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;

Підприємство укладає трудові договори (контракти), встановлює інші види договірних стосунків з будь-якими юридичними та фізичними особами в Україні. ТОВ «Крук», відповідно до чинного законодавства, користується

правом самостійного визначення порядку найму та звільнення працівників, форм і систем сплати праці, розпорядку робочого дня та змінності роботи.

На Сумщині є кілька замовників, що користуються продукцією підприємства. Наприклад, Агрофірма «Низи» Сумського району, ТОВ «Жовтень» на Білопільщині, ДВ «Холдинг» Липоводолинського району. Постійно співпрацюють з ТОВ «Ворожба-ЛатІнвест» та ТОВ «Ряснянське».

У своєму штаті підприємство налічує 130 робітників. Організаційна структура окремо наведена у додатку В.

Під час аналізу ведення бухгалтерського обліку на підприємстві нами було виявлено, що наказ про облікову політику носить формальний характер і потребує доопрацювання в розрізі методології витрат та частково інших елементів облікової політики.

За результатами основних показників, що забезпечуються бухгалтерським обліком та фінансовою звітністю за період, що досліджується, а саме 2016-2018 рр. реалізуємо аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.

Динаміка, щодо аналізу темпів виробництва за окремими видами продукції за кількістю та їх вартістю в часовому інтервалі три останні роки наведена в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Динаміка щодо обсягів виробництва за окремими видами продукції за 2016-2018 рр.

Види продукції	Роки						Середній абсолютний приріст, тис.грн.
	2016		2017		2018		
	тис. т	сума, тис.грн.	тис. т	сума, тис.грн.	тис. т	сума, тис.грн.	
Соєа ЕПЖ	225,2	1673,8	232,3	2889,5	30,6	310	-681,9
Макуха соєва	2593,4	18082,6	1645,9	11414,4	1274,2	11460,1	-3311,25
Олія соєва	482,3	4023,3	266,2	2521,9	210,9	2872,2	-575,55

Аналіз інформації за показниками представленими в таблиці дозволяє зробити висновки про те, що протягом трьох років обсяги виробництва в

розрізі видів продукції свідчить про зниження показників виробництва основної продукції згідно із Терміновими звітами про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами (П-1).

На основі Балансу та Звіту про фінансові результати за 2016-2018 рр. надамо аналіз ефективності діяльності підприємства ТОВ «Крук».

Наступним кроком при реалізації аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є вивчення динаміки щодо зміни основних фінансово-економічних показників, що представлено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Фінансово-економічні показники діяльності підприємства за 2016-2018 рр.

Показник	Рік			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	112089,2	88720,7	71922,5	80,1
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	93477	74090	60062	80,2
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	86861	64798	54570	79,3
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	3257	3472	825	50,3
Валюта балансу, тис. грн.	31256	36244	41186	114,8
Власний капітал, тис. грн.	13912	17749	18574	115,5
Власні оборотні кошти, тис. грн.	1822	2048	2388	114,5
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	15925	11237	21713	116,8
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	12645	13380	12324	98,7

Результати аналізу представлені в таблиці 2.2, свідчать, що протягом 2016-2018 рр. представлені показники діяльності ТОВ «Крук» зазнали негативних змін. Так щодо чистого доходу від реалізації то слід відзначити, що він зменшився на 19,9%, що характеризує також зменшення обсягів реалізації. Собівартість наданих послуг, відповідно, зменшилась на 19,8%. Чистий прибуток ТОВ «Крук» з кожним роком стає меншим. Середній темп росту кредиторської заборгованості свідчить про негативну його динаміку за 2016-2018 рр. і становить 16,8%. Однак показник дебіторської заборгованості також збільшується і становить 1,3%, що може свідчити про затримку платежів перед підприємством і порівняно зі скороченням масштабів діяльності є негативним явищем. Таким чином, проведений аналіз фінансово-

господарської діяльності підприємства за 2016-2018 рр. виявив негативні зміни фінансово-економічних показників.

Наступним етапом аналізу є оцінка фінансового стану підприємства та ефективності використання основних засобів.

Так, варто зазначити, що з метою оцінки фінансового стану доцільно обрати групи показників, що представлені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів за 2016-2018 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту (приросту)
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт зносу	0,342	0,326	0,36	102,5
Коефіцієнт вибуття	0,221	0,106	0,101	67,6
Коефіцієнт оновлення	0,126	0,201	0,115	95,5

Згідно з розрахунком середнього темпу росту коефіцієнта зносу, можна зробити висновок про його збільшення за 2016-2018рр. на 2,5%. Як бачимо, частка основних засобів, що вибула є незначною і майже однаковою упродовж досліджуваного періоду (2016-2018 рр.). Саме головне, що показник коефіцієнту вибуття основних засобів є меншим від показника коефіцієнту оновлення основних засобів, що має позитивний вплив на підприємство.

Наступним етапом аналізу є вивчення технічного стану основних засобів і їх відповідності основним науково-технічним вимогам, що формується під час їх оновлення. Оскільки у 2017 р. коефіцієнт оновлення збільшився, порівняно з 2016 р., то це говорить, що за цей період до ТОВ «Крук» надійшли нові основні засоби, тобто вони оновилися.

Розглянемо показники ліквідності та платоспроможності на прикладі даних таблиці 2.4. Дані про ліквідність свідчать про здатність перетворити матеріальний актив у грошову форму найшвидшим чином та без додаткових втрат частини їх ринкової вартості. При цьому оцінка ліквідності

підприємства здійснюється шляхом визначення достатності оборотних активів з метою погашення короткострокових зобов'язань.

Згідно до норми у 20% по абсолютній ліквідності, ТОВ «Крук» у 2016-2018 рр. не міг погасити свої борги у потрібному розмірі, особливо у 2018 р.

Різниця між коефіцієнтом швидкої ліквідності та даними коефіцієнта абсолютної ліквідності свідчить про те, що до складу коштів включається також і така складова як дебіторська заборгованість, а також інші активи. За результатами аналізу отриманих даних, можемо побачити, що на ТОВ «Крук» спостерігається зменшився цього показника на 15,6%. При цьому показник чистого оборотного капіталу, порівняно з 2017 р., став меншим, що в цілому свідчить про негативне явище для підприємства. Отже, робимо висновок, що підприємство не є ліквідним.

Таблиця 2.4 – Показники ліквідності та платоспроможності підприємства за 2016-2018рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,002	0,025	0,001	70,7
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,8	1,23	0,57	84,4
Коефіцієнт покриття	1,18	1,83	1,15	98,7
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	2876	9306	3287	106,9

Для ефективної діяльності підприємства важливим є його фінансова незалежність від зовнішніх позичок. Аналіз показників платоспроможності, наведено в таблиці 2.5.

Таким чином, беручи до уваги показник коефіцієнта автономії за 2018р., можна стверджувати, що підприємство здатне профінансувати 45% активів за рахунок власного капіталу, а отже, говорить про низький рівень фінансових ризиків.

Таблиця 2.5 – Показники фінансової стійкості підприємства за 2016-2018

рр.

Показники	Роки			Середній темп росту,%
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт автономії	0,45	0,49	0,45	100
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,20	0,52	0,18	94,9
Коефіцієнт фінансування	2,19	2,04	2,22	100,7
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,15	0,45	0,13	93,1

Коефіцієнт маневреності знаходиться у межах норми ($>0,1$), але порівняно з 2017 р., у 2018р. показник значно знизився. Це означає, що ТОВ «Крук» зменшив використання власного капіталу для фінансування поточної діяльності.

Нормативне значення коефіцієнта фінансування – 0,6-1,5. Дивлячись на коефіцієнт фінансування ТОВ «Крук», бачимо значення більше 1,5, що означає наявність додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позикових коштів. Показники коефіцієнту забезпеченості власними оборотними засобами за останні періоди (2015-2017 рр.) майже однакові та складають більше 0,1. Це означає, що підприємство повністю забезпечене власними оборотними засобами.

Наступним етапом аналізу є розгляд показників ділової активності, які показують швидкість обертання матеріальних запасів підприємства, його активів, розрахунків з зі своїми контрагентами та ін. Аналіз показників ділової активності наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Показники ділової активності підприємства за 2016-2018 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту,%
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт оборотності активів	3,17	2,19	1,55	70
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	8,38	6,3	4,13	70,2
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	238,8	1043,5	770,02	179,6

Продовження таблиці 2.6

Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	1,5	0,3	0,5	57,7
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	43	57	87	142,2
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	7,8	5,04	2,82	60,1
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	5,38	3,57	24,8	214,7
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	7,4	4,63	3,31	66,8

Такий показник як коефіцієнт оборотності активів свідчить, що за три роки відбулося його зменшення на 30%. Що свідчить про негативну тенденцію, оскільки мають місце і зменшення коефіцієнтів оборотності матеріальних запасів, основних засобів та власного капіталу. В свою чергу, середній темп росту кредиторської заборгованості, на відміну від попередніх показників має позитивну динаміку, адже спостерігається його зменшення на 29,8%. Окрім того дебіторська заборгованість збільшилась на 79,6%. За даними цієї таблиці відмітимо тенденцію до скорочення кредиторської заборгованості, яке має набагато більші темпи, ніж показники погашення дебіторської заборгованості, це свідчить про поліпшення фінансового стану ТОВ «Крук» та поліпшення стану розрахунків.

Невід'ємним елементом проведення аналізу фінансово-господарської діяльності ТОВ «Крук» є оцінка його рентабельності. Так, зокрема, розрахунки представлені у таблиці 2.7 щодо показників рентабельності свідчать, що рентабельність активів, демонструє скільки прибутку припадає на кожну гривню, інвестовану в активи підприємства, що по факту зменшилася на 38,2%, що є в цілому негативним і говорить про неефективність використання активів підприємства

Таблиця 2.7 – Показники коефіцієнта рентабельності підприємства за 2016-2018 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2016	2017	2018	
Коефіцієнт рентабельності активів	0,055	0,103	0,021	61,8
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,129	0,217	0,045	59,1
Коефіцієнт рентабельності продажу	0,035	0,047	0,014	63,25
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,038	0,054	0,016	64,88

Також неефективним є рентабельність продажу, яка показує скільки прибутку приносить кожна гривня обсягів реалізації зменшилась на 36,75%. Така ж ситуація з рентабельністю продукції, що свідчить про неефективність витрат на виробництво та збут продукції. Можемо спостерігати, що протягом 2016-2018 рр. коефіцієнт рентабельності власного капіталу зменшився на 40,9%, що показує зменшення прибутковості коштів інвестованих засновниками (акціонерами) в діяльність ТОВ «Крук».

Отже, незважаючи на отримані прибутки 2016-2018 рр., підприємство не рентабельним, оскільки з кожним роком прибуток стає все меншим.

Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за три роки показав, що діяльність і фінансовий стан ТОВ «Крук» значно погіршився і є незадовільним, оскільки більшість проаналізованих показників не відповідають нормативним значенням і мають тенденцію до зниження, однак це слід пов'язувати з впливом економічної кризи і саме на основі цього підприємство не є ліквідним, платоспроможним та рентабельним. Тому слід шукати шляхи підвищення цих показників.

2.2. Організація обліку витрат на підприємстві

Метою обліку витрат на ТОВ «Крук» є забезпечення достовірного, оперативного й реального отримання інформації відносно кількості одержаної продукції (товарів, робіт, послуг), а також її вартості. Крім того виробничих витрат взагалі та за кожним структурним підрозділом ТОВ «Крук».

Аналітичний облік витрат ТОВ «Крук» здійснюється в розрізі статей калькуляції. З метою калькулювання витрат на ТОВ «Крук» застосовується позамовний метод. Використання цього методу передбачає, що витрати накопичуються в розрізі кожного замовлення, яке отримується від кожного клієнта. Прямі витрати накопичується за первинною документацією, а непрямі – в свою чергу – пропорційно до прямих. При цьому прямі витрати

одразу відносять на кожне замовлення, на відміну від непрямих, які після початкового узагальнення, в розрізі місць їх виникнення, розносяться відповідно до вартості кожного замовлення. Звітну калькуляцію формують після закінчення повного виконання замовлення. Після того, як витрати накопичать за кожним замовленням, сумують всі прямі, а також додають непрямі витрати.

Облік витрат виробництва можемо побачити на прикладі Калькуляції собівартості виготовлення 1 тонни жмиха соєвого із сої на ТОВ «Крук», що у додатку Г.

ТОВ «Крук» для обліку витрат використовуються на всі рахунки 9 класу «Витрати діяльності», а лише такі як: 90 «Собівартість реалізації», шляхом розподілу 91 «Загальновиробничі витрати», за рахунок прибутку 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», а також 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Усі витрати, які прямо відносяться до виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), що реалізуються на ТОВ «Крук» ідентифікуються до складу прямих та непрямих. По дебету рахунка 23 «Виробництво» на підприємстві здійснюється синтетичний облік усіх прямих витрат. За дебетом якого накопичуються усі прямі витрати виробництва, а, в свою чергу, за кредитом відбувається списання готової продукції (товарів, робіт, послуг).

До непрямих витрат ТОВ «Крук» належать такі складові як: додаткова заробітна плата працівників підприємства (премії, надбавки), а також загальновиробничі витрати. Обов'язково варто зазначити, що синтетичний облік усіх непрямих витрат здійснюється по дебету рахунку 91, де узагальнюється уся сума визнаних витрат, а за кредитом, в свою чергу відображається їх помісячний розподіл, та списання на рахунок 23. Найбільш типові кореспонденції рахунків, щодо відображення прямих і непрямих витрат на ТОВ «Крук» наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8. – Відображення в обліку прямих і непрямих витрат на ТОВ «Крук»

№	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 на неї (22%)	23 23	661 65	8000,00 1760,00
7	Нараховано заробітну плату персоналу загальновиробничого призначення і соціальні внески на неї (22%) (постійні витрати)	91 91	661 65	2500,00 550,00
8	Відображено витрати на утримання і обслуговування споруд загальновиробничого призначення (змінні витрати)	91 641	685 685	350,00 70,00
9	Списано змінні загальновиробничі витрати	23	91	350,00
	Списано постійні загальновиробничі витрати на витрати виробництва	23 90	91 91	3085,71 964,28
10	Відображено виробнича собівартість послуг	903	23	17760
11	Відображено фінансовий результат	791	903	17760

Якщо говорити про аналітичний облік, який здійснюється в розрізі підрозділів підприємства то облік прямих і непрямих витрат реалізується за видами виробництв, а також в розрізі видів продукції та статей витрат.

Пов'язані з операційною діяльністю витрати, що не відносяться прямо до виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), що реалізуються на ТОВ «Крук» відносяться на витрати діяльності: адміністративної, на збут та іншу.

З метою управління на підприємстві здійснюється групування адміністративних витрат в розрізі ознак прямого чи то непрямого відношення до того чи іншого виду продукції, чи то центру відповідальності. В додатку Д наведені витрати управління підприємством. Синтетичний облік адміністративних витрат реалізується через рахунок 92, який використовується з метою акумуляції витрат, що відносяться на управління та обслуговування підприємства. Відображення в обліку адміністративних витрат відповідає загальній методиці обліку таких витрат, тобто за дебетом цього рахунку представлена сума понесених адміністративних витрат, в свою чергу за кредитом – віднесення адміністративних витрат на фінансовий результат - 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».

В якості інших витрат операційної діяльності слід визначити ті витрати, які представлені в додатку К. Це активний рахунок першого порядку (рах. 94) де ведеться облік витрат, що відносяться до операційної діяльності ТОВ «Крук», крім витрат, які що обліковуються на рахунках 90, 91, 92, 93, де за дебетом представлена сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Основні кореспонденції рахунків щодо відображення адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат від операційної діяльності в ТОВ «Крук» наведено в таблиці 2.9.

Щодо аналітичного обліку даних витрат, то облік адміністративних витрат ведеться в розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування та управління виробництва.

Таблиця 2.9 – Відображення в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності та ТОВ «Крук»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн..
1	Відображено витрати на службове відрядження адміністративного персоналу	92	372	850,00
2	Нарахована амортизація адміністративного приміщення	92	131	400,00
3	Сплачено послуги за проведений аудит	92	311	1250,00
4	Нарахована заробітна плата адміністрації і соціальні внески на неї (22%)	92 92	66 65	8000,00 1760,00
5	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	12260
6	Відображено витрати на відрядження працівників відділу збуту	93	372	580,00
7	Нарахована амортизація основних засобів відділу збуту	93	131	260,00
8	Сплачено послуги реклами	93	311	180,00
9	Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту і соціальні внески на неї (22%)	93 93	66 65	2500,00 550,00
10	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	4070,00

Облік 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 ТОВ «Крук» наводиться у Звіті про фінансові результати (Форма №2 Фінансової звітності). 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. Організація і методика аналізу витрат сільськогосподарського підприємства

Ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств, як і будь-яких інших підприємств в більшій мірі залежить від наявної на підприємстві системи управління витратами, яка функціонує як сукупність взаємопов'язаних елементів, а також методів і механізмів, які сприяють систематизації процесів постачання та ресурси яких є предметом використання з метою вирішення ключових стратегічних та тактичних завдань.

Загально відомим є той факт, що до основних засад формування витрат на підприємствах сільського господарства, є тривалість виробничого циклу, а також сезонний характер виробництва який притаманний більшості підприємств. Що в свою чергу супроводжується поступовим накопиченням витрат в процесі формування незавершеного виробництва, та в свою чергу характеризується динамікою зниження ключових фінансових показників.

З метою оцінки витрат та ефективності їх формування на підприємстві використовується ряд економічних показників. Окремі показники базуються на розрахунку вартості валової продукції. Такі показники дійсно відображають стан доцільності та раціональності витрат впродовж всього звітного періоду, адже в процесі управління ключовим є прийняття оперативних управлінських рішень, які при цьому характеризуватимуться критерієм обґрунтованості. Варто зазначити, що однією з ключових характеристик формування витрат на підприємстві є його самовідтворення. При цьому більшість виробленої продукції повинна реалізовуватися, а вона

залишається. Тому більшість видів виробленої продукції не відносяться до товарної продукції і досить часто не трансформуються в гроші, оскільки виступають в системі внутрішньогосподарського обігу, що представляє найбільшу частку у загальних обсягах виробництва[40].

Групування витрат за елементами витрат залежно від господарського призначення показує, з яких витрат складається собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, дає змогу проаналізувати структуру витрат на виробництво окремих продуктів і виявити резерви зниження витрат на одиницю продукції.

Не від'ємною складовою оцінки стану витрат діяльності ТОВ «Крук» є аналіз витрат операційної діяльності, які пов'язані з реалізацією продукції, в розрізі її окремих видів. Отже враховуючи описану систему операційних витрат, ТОВ «Крук» слід зазначити, що до її складу відносяться як витрати що включаються у виробничу собівартість, так і ті, що ні.

На сьогодні на ТОВ «Крук», управління виробничою собівартістю є багатофакторним процесом, а отже облік та аналіз виробничої собівартості відіграють провідну роль при аналізі реалізованої продукції, а також при аналізі інших операційних витрат.

Проведення аналізу виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) базується на деталізованому вивченні результатів оптимізації витрат, що в свою чергу сприяє обґрунтованості управлінських рішень, а також створює передумови для формування інформаційного забезпечення процесу.

Враховуючи те, що ТОВ «Крук» відноситься до суб'єктів малого бізнесу, варто провести аналіз витрат в розрізі статей за даними Звіту про фінансові результати, який представлений в таблиці 2.10.

За результатами аналізу даних наведених в табл. 2.10 потрібно зазначити, що основне місце у структурі витрат ТОВ «Крук» належить собівартості реалізованої продукції, що є характерним для більшості саме виробничих підприємств.

Таблиця 2.10 – Аналіз витрат ТОВ «Крук» за 2016-2018 рр.

Статті витрат	2016	%	2017	%	2018	%	Середній темп росту, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	86861	68,8	64798	62,3	54570	53,8	79,3
Адміністративні витрати	1074	0,9	1345	1,3	1611	1,6	122,5
Витрати на збут	631	0,5	725	0,7	701	0,7	105,4
Інші операційні витрати	1398	1,1	2466	2,3	1524	1,5	104,4
Фінансові витрати	1537	1,2	1318	1,3	1569	1,5	101
Матеріальні затрати	27694	21,9	25745	24,7	32588	32,2	108,5
Витрати на оплату праці	5016	4	5219	5,0	5856	5,8	108
Відрахування за соціальні заходи	1099	0,9	1210	1,2	1355	1,3	111
Амортизація	863	0,7	1231	1,2	1638	1,6	137,7
Всього витрат	126173	100	104057	100	101412	100	89,7

В складі витрат таких підприємств як правило собівартості належить більше 50%. Так у 2016 р. частка таких витрат склала 68,8% , а у 2018 р. знизилася до рівня 53,8%. Загальне зниження частки собівартості в структурі витрат підприємства за період 2016-2018 рр. досягло 15%, що в свою чергу може бути позитивним в діяльності підприємства, адже паралельно аналізуючи постійні витрати варто відмітити їх зниження проте в загальній динаміці має місце збільшення кількості продукції. Що стосується частки інших статей витрат, то ми спостерігаємо збільшення показників у 2018р. порівняно з 2016 р.

Абсолютний показник інших операційних витрат за період 2016-2018 рр. збільшився на 4,4%, що є негативним фактором, оскільки на дане збільшення вплинуло збільшення непродуктивних витрат. Загалом за аналізований період витрати майже не змінились, а це свідчить про доцільність впровадження нових методів задля зменшення витрат на

підприємстві. Найбільш негативним явищем для підприємства, виходячи з даних таблиці, є зростання показника амортизації на 37,7%.

З метою оцінки зміни обсягів та складу витрат на ТОВ «Крук», слід зазначити, що вони характеризуються своєю результативністю, яка в свою чергу визначається їх рентабельністю. Особливе місце в структурі аналізу витрат, належить саме аналізу прибутку, оскільки не можливо здійснювати аналіз витрат не досліджуючи при цьому прибуток як ключову складову діяльності ТОВ «Крук». Для цього з метою підвищення достовірності і суттєвості оцінки визначається показник рентабельності.

Так досліджуючи рентабельність витрат ТОВ «Крук» варто зосередитися на інформації Звіту про фінансові результати (форма №2-м). та представити такий аналіз в наступному вигляді.

Таблиця 2.11 – Аналіз рентабельності витрат ТОВ «Крук» у 2016-2018 рр.

Стаття	2016	2017	2018	Середній темп росту, %
Чистий прибуток, тис.грн.	3257	3472	825	50,3
Всього витрат, тис.грн	38062	36880	44822	108,5
Рентабельність, %	8,6	9,4	1,8	45,7

За результатами аналізу даних таблиці 2.11 слід відзначити, що за 2018 р. такий показник, як чистий прибуток підприємства суттєво знизився по відношенню до передніх років, що, в свою чергу, призвело до зниження в цілому рентабельності підприємства. Таке скорочення показника говорить про зниження такого фактору як ефективність діяльності підприємства, а отже потребує реалізації цілеспрямованих дій керівництва підприємством.

РОДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Шляхи вдосконалення методологічних аспектів облікової політики на ТОВ «Крук»

Сучасні економічні відносини потребують перегляду підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку, зокрема вдосконалення та перетворень у системі обліку витрат. Визначне місце у системі бухгалтерського обліку відводиться обліку витрат виробництва. З допомогою витрат висвітлюються різноманітні аспекти діяльності підприємств, оскільки причинами їх виникнення майже завжди є управлінські рішення.

Ефективність діяльності ТОВ «Крук» залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку витрат та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення питань управлінців та її контрагентів.

Під час аналізу ведення бухгалтерського обліку на підприємстві нами було виявлено, що наказ про облікову політику носить формальний характер і потребує доопрацювання в розрізі методології витрат та частково інших елементів облікової політики.

Ми пропонуємо розпочати удосконалення облікової політики ТОВ «Крук» з основних засобів. У Наказі про облікову політику слід зазначити визнання та оцінку основних засобів, переоцінку, амортизацію та вибуття основних засобів. ТОВ «Крук» не може дати достовірну оцінку основному засобу, оскільки це в змозі зробити тільки професійні оцінювачі на основі ринкових свідчень (згідно з Законом України «Про оцінку та оціночну діяльність»). Саме тому, досліджуваному підприємству підходить модель оцінки основних засобів після їх визнання за собівартістю.

Наступним питанням, яке потрібно розглянути є амортизаційна політика підприємства. ТОВ «Крук» при амортизації всіх основних засобів використовує один метод – прямолінійний.

Об'єктом нарахування амортизації є маслопрес, первісна вартість якого становить 820000 грн., ліквідаційна вартість дорівнює 0.

Наглядно амортизація за прямолінійним, кумулятивним та методом прискореного зменшення залишкової вартості для маслопресу протягом дванадцяти місяців за 2018р. спостерігаємо у таблиці 3.1

Таблиця 3.1 – Розрахунок амортизації маслопресу за прямолінійним, кумулятивним та методом прискореного зменшення залишкової вартості за 2018 р.

Місяць	Сума нарахованої амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості	Сума нарахованої амортизації за кумулятивним методом	Сума нарахованої амортизації за прямолінійним методом
1	3	4	5
Січень	34850	8100	4555,5
Лютий	34850	8100	4555,5
Березень	34850	8100	4555,5
Квітень	34850	8100	4555,5
Травень	34850	8100	4555,5
Червень	34850	8100	4555,5
Липень	34850	8100	4555,5
Серпень	34850	8100	4555,5
Вересень	34850	8100	4555,5
Жовтень	34850	8100	4555,5
Листопад	34850	8100	4555,5
Грудень	34850	8100	4555,5
Всього	418200	97200	54666

Річна норма амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості дорівнює:

$$\left(1 - \sqrt[15]{\frac{10000}{820000}}\right) * 2 = 0,51, \text{ а отже } H_a = 820000 * 0,255 = 418200 \quad (3.1)$$

418200 / 12 = 3485 грн. – сума нарахованої амортизації за місяць

Для розрахунку суми нарахованої амортизації за кумулятивним методом спочатку потрібно визначити кумулятивний коефіцієнт:

$$K_k = 15/120 = 0,12 \quad (3.2)$$

Амортизаційні відрахування за місяць = $0,12 * (820000 - 10000) / 12 = 8100$ грн

Виходячи з наших розрахунків, можемо зробити висновок, що для ТОВ «Крук» найбільш сприятливим є методом прискореного зменшення залишкової вартості, оскільки підприємство очікує що вже після першого року експлуатації, маслопрес знизить свою ефективність, а отже збільшаться витрати на його технічне обслуговування та ремонт.

Зважаючи, що для обчислення амортизації облікова політика має включати порядок встановлення терміну корисного використання основних засобів та інших необоротних активів, вважаємо необхідним відобразити цю інформацію в наказі про облікову політику.

Згідно з наявними основними засобами строки корисного використання становлять:

- будівлі, споруди, їх структурні компоненти, передавальні пристрої – 40 років;
- машини та обладнання – 15 років;
- транспортні засоби – 7 років;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі) – 6 років;
- інші основні засоби – 12 років;
- малоцінні необоротні матеріальні активи – 3 роки.

До того ж, в наказі про облікову політику слід прописати пункт, що дає змогу визначенню та перегляду строку корисного використання основних засобів, які не стосуються вище зазначених, спеціальною комісією з прийому основних засобів в експлуатацію.

Наступним пунктом, що потребує доповнень є методологія обліку витрат. Наказ про облікову політику має містити перелік та склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції, метод калькуляції

собівартості. Також в наказі повинен бути вказаний 9 клас Плану рахунків, як єдиний клас для обліку витрат.

Результатом проведеного нами дослідження є даний перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції на ТОВ «Крук»:

- витрати на сировину;
- витрати електроенергії на технологічні потреби;
- витрати паливо-мастильних матеріалів;
- основна та додаткова заробітна плата;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- амортизація основного засобу;
- витрати на утримання та експлуатацію основного засобу;
- витрати на обслуговування виробничого процесу.

В основу оцінки готової продукції покладена планова (нормативна) калькуляція (Додаток Г). Оцінка готової продукції проводиться за нормативною калькуляцією з наступними врахуваннями відхилень, для цього складається Виробничий акт-звіт про використання сировини і виробництва продукції (Додаток Д).

Щодо методології обліку запасів в обліковій політиці ТОВ «Крук», перш за все, потрібно прописати, що облік запасів слід вести за їх найменуваннями.

На ТОВ «Крук» вироблені або отримані запаси відображаються у балансі за первісною вартістю. Первісною вартістю для придбаних запасів є собівартість запасів, а саме:

- сума, що сплачує постачальник без непрямих податків;
- сума ввізного мита;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, що пов'язані з придбанням запасів.

Первісною вартістю для запасів, що виробляє підприємство є їх виробнича собівартість. Після прибуття запасів, слід визначити за яким методом ми будемо оцінювати запаси при їх вибутті.

Оскільки досліджуване підприємство має незначну номенклатуру запасів, тому доцільно використовувати метод ФІФО, який забезпечує відображення залишків невикористаних запасів на дату балансу за вартістю, максимально наближеною до реальної ринкової та є простим у використанні. Наглядно оцінка запасів при вибутті за методом ФІФО розглянемо у таблиці 3.2

Таблиця 3.2. – Оцінка вибуття запасів(макухи соєвої) за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО)

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець		
	К-ть, т	Ціна за од.	Сума, грн.	К-ть, т	Ціна за од.	Сума, тис грн	К-ть, т	Ціна за од.	Сума, грн	К-ть, т	Ціна за од.	Сума, грн
07.02.19	14,32	9990,2	143,08	27,4	8500	232,9	22,38	8500	190,23			
08.02.19							5,02	9170	46,033			
12.02.19				19,6	8625	169,74						
18.02.19				20,2	8500	171,7	20,2	8625	174,22			
22.02.19				10,48	9200	96,416	10,48	9250	96,94			
26.02.19				20,04	8600	175,44	20,4	8625	175,95			
28.02.19				26,28	7594	199,6				14,32	9990,2	143,08

Наступним елементом облікової політики, якому слід приділити увагу є облік дебіторської заборгованості. Ми пропонуємо в наказі зазначити наступні питання:

- порядок відображення довгострокової і поточної дебіторської заборгованості на дату балансу
- порядок визнання дебіторської заборгованості безнадійною
- порядок списання безнадійної дебіторської заборгованості

Ми визначили методику обліку безнадійної дебіторської заборгованості за такими підпунктами:

- безнадійною визнавати лише ту поточну заборгованість, яка має підстави до її неповернення боржником, а саме: минув термін позовної давності; рішення комісії про визнання її безнадійною; рішення суду про ліквідацію підприємства боржника та нездатністю сплатити борг.

- Безнадійну дебіторську заборгованість накопичувати на позабалансовому рахунку 07.1 «Списана дебіторська заборгованість» протягом трьох років.
- При списанні безнадійної дебіторської заборгованості одночасно зменшувати величину резерву сумнівних боргів, а якщо сума резерву недостатня, то списання відбувається на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включати до складу інших операційних доходів.

Наступним елементом облікової політики, який слід доповнити є облік зобов'язань, а саме порядок розрахунку резерву на відпустки.

Ми вважаємо, що ТОВ «Крук» слід зробити перерахунок резерву на відпустки, оскільки він числиться на балансі підприємства в сумі 400 тис.грн. і не використовується. Резерв на відпустки розрахуємо за формулою:

$$RV = PF_a * PA_v / PF_l \quad (3.3)$$

де RV – резерв на відпустки;

PF_a – загальний фактичний фонд оплати праці;

PA_v – річна планова сума на оплату відпусток

PF_l – загальний плановий фонд оплати праці.

Отже, $RV = 3996 * 350 / 4050 = 345,33$ тис. грн..

На відпускні, так само як і на заробітну плату, повинен нараховуватися єдиний соціальний внесок. Дане нарахування є витратами ТОВ «Крук», а отже його слід включати до резерву відпусток. Отже, кінцева сума резерву становить: $RV = 345,33 + 345,33 * 0,22 = 421,30$ тис. грн.

Виходячи з наших розрахунків, встановлений розмір резерву не відповідає потребам ТОВ «Крук». Тому слід донарахувати резерв на 21,3 тис. грн. та щорічно перераховувати суму резерву, з метою достовірності інформації, поданої у звітності.

3.2 Шляхи вдосконалення методики обліку та аналізу витрат підприємства

В умовах розвитку економіки, коли здійснюється постійний пошук вітчизняними підприємствами конкурентних переваг на світових ринках, значну роль в аналізі впливу різних факторів на рівень прибутку відіграють саме витрати. В сучасній економічній літературі особлива увага приділяється питанням ідентифікації витрат за різними класифікаційними ознаками.

Результат діяльності будь-якого підприємства можна розглядати як функціональну залежність від значної кількості факторів. На жаль повний перелік цих факторів дуже важко виміряти і оцінити в кількісному або вартісному вираженні, адже рівень прибутку може залежати не тільки від врахування ринкових умов і стану економіки, а і залежати від особистісних характеристик, взаємовідносин (спілкування) та багатьох інших факторів. Умовно функцію залежності прибутку від ряду факторів можна представити як:

$$y = f(x_1, x_2 \dots) \quad (3.4)$$

Де y – прибуток суб'єктів господарювання;

x_1, x_2 – умови, що здійснюють вплив на рівень прибутку;

Враховуючи тези щодо неоднозначності впливу багатьох факторів, на нашу думку слід сконцентрувати увагу на тих факторах, які підлягають кількісній або вартісній оцінці. Так витрати є фактором який має вартісне вираження, а тому з метою уникнення помилок прогнозу виникає необхідність звуження лінійної залежності до обмеженої кількості факторів і представлення її у вигляді наступної залежності:

$$y = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 \dots + a_m x_m + e \quad (3.5)$$

Де $x_1, x_2 \dots, x_m$ – умови, що здійснюють вплив на рівень прибутку;

a_i – параметри, що демонструють вплив зміни факторів x_i на рівень прибутку (y).

В моделі залежності прибутку від різних факторів особливу увагу відіграє вибір переліку факторів. Окрім витрат в складі таких факторів можуть бути виокремлені такі показники як: доходи, обсяги випуску тощо.

У зв'язку з предметом вивчення кваліфікаційної магістерської роботи, в якості основних ключових факторів будуть обрані витрати за видами діяльності. Виходячи з зазначеної тези в якості основних факторів будуть витрати звичайної діяльності, фінансової діяльності та інвестиційної діяльності та інші витрати.

Тому відповідно x_1 – це витрати звичайної діяльності, x_2 - витрати фінансової діяльності, x_3 – інвестиційні витрати, x_m – інші витрати. Виходячи з фактичної наявності в додатку Д представлено той вид, який набуває ця функція у випадку її застосування для підприємства.

Отже, якщо підсумувати результати проведеного аналізу, можна стверджувати, що застосування такого вираження функції залежності прибутку від витрат дозволяє визначити можливі варіанти рішень для діяльності підприємства та можливих перспектив для управління його витратами.

Якщо застосування економіко-математичного моделювання є традиційною складовою аналізу витрат підприємства та їх впливу на прибуток підприємства, то аналіз впливу витрат на досягнення цілей сталого розвитку є на сьогодні інноваційною складовою аналізу витрат.

За сучасних умов ця концепція є провідною і її актуальність є світовим трендом, за яким були узагальнені всесвітніми саммітами ООН та напрацьовані висновки. Країнами були прийняті основні цілі сталого розвитку, які представлені в додатку Е, і напрацьовані механізми яким чином ці цілі почнуть реалізовуватися починаючи з державного рівня. Таким чином за допомогою експертів ПРООН було напрацьовано проект Стратегії сталого розвитку, яка повинна була бути прийнята нашою країною до 2030 року[41] .

За цією стратегією провідна роль в її реалізації належить трьом сторонам: громадськості, владі, та бізнесу. На сьогодні саме рішення, які

приймаються підприємствами та технології, які ними використовуються є основними у досягненні таких цілей розвитку як: подолання бідності, створення передумов для забезпечення охорони здоров'я, створення умов для освіти, вплив технологій на екологію, а отже учасницький підхід в питаннях стану навколишнього середовища.

Тому вітчизняні підприємства не тільки мають дотримуватися стандартів, що визнані на міжнародному рівні, та закріплені Глобальним договором ООН, а й забезпечувати повагу до прав людини. Звичайно будь-яке підприємство не зможе створити умови для забезпечення цілей сталого розвитку в повній мірі. Але зробити маленькі кроки до цього вперед уже потрібно зараз.

ТОВ «Крук», як один із суб'єктів бізнесу, також повинне поступово долучатися до цього процесу. Адже підприємство має визначитися, на рівні культури ведення бізнесу, які переваги і недоліки буде мати цей процес конкретно для нього. Для того щоб створити максимальні умови, що сприятимуть досягненню цілей сталого розвитку підприємство має розробити Концепцію (план), яким чином воно буде сприяти досягненню цілей сталого розвитку і прийняти його на його основі корпоративну етику та корпоративну культуру. При цьому на підприємстві має враховуватися повний виробничий цикл. А також повинна мати місце корпоративна соціальна відповідальність. Основним завданням облікового процесу в цьому випадку є створення інформаційного забезпечення, яке буде надавати достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення Цілей сталого розвитку.

ТОВ «Крук» має аналізувати інформацію щодо виплати заробітної плати, адже це невід'ємна складова цього процесу в частині досягнення такої цілі сталого розвитку як подолання бідності, адже саме виплата мінімальної заробітної плати на сьогодні в цьому процесі виступає як один з негативних чинників. Тому на підприємстві має постійно аналізуватися інформація щодо того який відсоток працівників отримує мінімальну заробітну плату. Так

графічно динаміку зміни кількості працівників підприємства, що отримують мінімальну заробітну плату можна представити у вигляді наступного графіку.



Рисунок 3.1 – Динаміка зміни відсотку працюючих що отримують мінімальну заробітну плату

Для створення інформаційної бази для аналізу динаміки зміни відсотка пропонуємо підприємствам здійснювати облік витрат на оплату праці на окремому аналітичному рахунку. Так загальновідомою практикою за методологією бухгалтерського обліку є використання 66 рахунку для обліку нарахування і виплати заробітної плати.

Схематично даний рахунок можна представити у наступному вигляді:

ДТ	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	КТ
	Відображається виплата заробітної плати, премій, інших виплат, за колективним договором. А також депонована зарплата, а також утримання податків і інші утримання	Нарахування усім працівникам ТОВ КРУК: безпосередньо заробітної плати, премій, додаткових виплат за колективним договором

Рисунок 3.2 – Схема рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»

В свою чергу ТОВ «Крук» використовує два субрахунки 661, який призначений для обліку заробітної плати та 662 відповідно для розрахунків з депонентами. В свою чергу аналітичний облік будується у розрізі кожного працівника, а також видів виплат і утримань. Для того щоб отримувати управлінську інформацію щодо відсотку виплати мінімальної заробітної

плати існує потреба у впровадженні окремого рахунку четвертого порядку 6611 на якому вівся б облік виплат працівникам, що отримують мінімальну заробітну плату, або близько до неї. І окремо 6612 рахунок призначений для обліку виплати зарплати працівникам що отримують заробітну плату вище мінімальної. В свою чергу облік операцій за такими працівниками набуде наступного вигляду:

Таблиця 3.3 – Облік операцій нарахування і виплати заробітної плати за умови використання рахунку 6611 та 6612

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Нарахування заробітної плати:			
	- в розмірі близькому до мінімальної	23,91,92,93	6611	4723,00
	- в розмірі вище мінімальної (мінімум на 20 %)		6612	5667,60
2	Нарах ЄСВ	23,91,92,93	65	1039,06
3	Відрахування податку на доходи фізичних осіб	6611	641	850,14
		6612	641	1020,17
4	Виплачено заробітну плату	6611	301,311	2833,86
		6612		3608,37

Як бачимо такий аналіз він стосується тільки виплати заробітної плати, проте існує досить широкий перелік напрямів аналізу і інших витрат, зокрема споживання води, споживання електроенергії підприємством, утилізація відходів і звичайно за кожним з цих напрямів існує необхідність удосконалення інформаційного забезпечення, яке створюється безпосередньо в обліковому процесі.

Отже на кожному підприємстві має бути встановлено перелік показників для аналізу досягнення цілей сталого розвитку, і відповідно удосконалена облікова система з метою узагальнення і систематизації таких показників. Нажаль сьогодні бізнес не орієнтований на здійснення аналізу у цьому напрямі, а отже такі пропозиції можуть бути допрацьовані і за різними напрямками.

ВИСНОВКИ

В сучасних умовах здійснення підприємницької діяльності суб'єктами господарювання провідна роль належить саме дослідженню прибутку, що в свою чергу не можливе без здійснення аналізу витрат підприємства. Звичайно аналіз прибутку має супроводжуватися аналізом і інших показників фінансово-майнового стану, а також показників функціонування ринку на якому підприємство проваджує свою діяльність. Проте все таки ключова роль у всіх цих процесах належить дослідженню складу та структури витрат підприємства, що суттєво впливає і на інші процеси в тому числі і на обліковий процес підприємства. З іншого боку і правильна організація обліку, створює умови для реалізації ефективного аналізу визнання та оцінки усіх витрат підприємства, результати якої створюють передумови для ефективного управління виробництвом, та прийняття ефективних управлінських рішень. Саме тому питання правильного розуміння сутності поняття витрати та правильної організації їх групування за статтями та елементами впливає на кінцевий результат, а отже і черговий раз підтверджує доцільність подальшого дослідження усіх процесів пов'язаних з обліком та аналізом витрат підприємства.

Методологічною та інформаційною основою організації облікового процесу на підприємстві є широкий перелік нормативно-правових актів різних рівнів та різного призначення, які не тільки характеризують сутність категорії витрати, а й створюють умови для правильної їх класифікації. Одним із основних таких документів на сьогодні залишається П(С)БО 16 «Витрати».

Виникнення новітніх методів і підходів в процесах обліку та управління витратами підприємства, створюють умови для більш ефективного їх обліку та аналізу, що в свою чергу зумовлює до пошуку нових шляхів оптимізації витрат з використанням як існуючих методів та моделей так і пошуку нових з метою обґрунтування їх абсолютних і

відносних величини, а також аналізу їх структури, та резервів для їх зниження з метою підвищення ефективності функціонування підприємства.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної магістерської роботи було обрано сільськогосподарське підприємство ТОВ «Крук». Дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства за три роки засвідчило негативну динаміку за більшістю основних показників окрім деяких, зокрема кредиторської заборгованості, що може мати як позитивні підстави, так і негативний підтекст, який говорить про зниження обсягів діяльності, що в свою чергу, характеризує погіршення діяльності підприємства. Враховуючи, що більшість показників, отриманих в результаті аналізу не відповідають їх нормативним значенням, а також мають загальну тенденцію до зниження, варто замислитися керівництву підприємства про реальні причини такого погіршення, а не оправдовуватися лише впливом фінансової економічної кризи. Крім того підприємство має потенціал до поліпшення ряду показників, зокрема таких, як ліквідність та платоспроможність, що в цілому забезпечує розуміння підвищення необхідності ефективності менеджменту підприємства на базі удосконалення аналізу його витрат.

За результатами написання роботи були зроблені наступні висновки:

- з метою удосконалення системи документообігу, як засобу організованої роботи працівників на підприємстві запропоновано впровадити зведений графік документообігу;

- для підвищення ефективності облікового процесу на підприємстві, в цілому, і в частині обліку витрат, зокрема, запропоновано проект облікової політики підприємства;

- при аналізі витрат підприємства, з метою створення його позитивного іміджу запропоновано здійснювати аналіз витрат з урахуванням вимог Концепції сталого розвитку.

Одержані результати будуть використані на ТОВ «Крук» в своїй подальшій діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Баранова Д.В. Теоретико-методичне забезпечення обліку та аналізу витрат підприємства. *Вісник Харківського національного економічного університету. Економічні науки*. Харків, 2014. №1 С.41-45
3. Белебеха І. А. Облік і калькуляція собівартості сільськогосподарської продукції/ І. А. Белебеха. – Львів: ВО «Вища школа», 1975. – 276 с.
4. Бланк И.А. Словарь-справочник фінансового менеджера / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1998. – 480с.
5. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*.2012. №1(22)
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
7. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / І.А. Волкова. – К. : Центр навчальної учбової літератури, 2009. –224 с.
8. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібн. / І.Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. –320 с.
9. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2 (17). – с.77-83.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/z0893-99>

11. Коблянська О.І. Фінансовий облік : [навч. посібник] / О.І. Коблянська. – 2-ге вид. – К. : Знання, 2007. – 471 с.
12. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. Матеріалів IV Міжнар. Наук.-практ. Конф. (26-27 листопада 2009 р., м.Київ). – К., 2009. – с. 129-131.
13. Крушельницька О.В. Управління витратами / Крушельницька О.В. навч. Посібник. Житомир: ЖДТУ, 2005. – 196 с.
14. Кулинич М. Б. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М. Б. Кулинич, В. В. Фреюк. *Агросвіт*. Дніпропетровськ, 2014. № 7 С. 63–67
15. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика : [навчальний посібник] / В.В. Кулішов. – К. : Ніка-Центр, Ельга, 2004. – 216 с.
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 Подання фінансової звітності: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення 23.10.2019)
17. 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 23.10.2019)
18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) Дохід: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025(дата звернення 23.10.2019)
19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 (МСБО 23) Витрати на позики: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042 (дата звернення 23.11.2019)

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) Нематеріальні активи: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення 23.11.2019)
21. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standarts) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010
22. Муляр Т.С Особливості управління витратами сільськогосподарськими підприємствами / Т.С. Муляр // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/No5/125-130.pdf>
23. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл. \ Л.В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544с.
24. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навч. посібник] / Г.В. Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464с.
25. Організація бухгалтерського обліку : [навчальний посібник] / за ред. В.С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
26. Основи економічної теорії: політ економічний аспект : [підручник] / [Г.Н. Климко, В.П. Нестеренко, Л.О. Каніщенко] ; за ред.. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Вища школа ; Знання, 1997. – 743с.
27. Панасюк, В. М. Управління витратами виробництва / В. М. Панасюк. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 118 с.
28. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : [підручник] / А.М.Поддєрьогін . – К. : КНЕУ, 2001. – 460с.
29. 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 06.11.2019)
30. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від

- 28.03.2013 №433[Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>
- 31.Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 №635 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення 25.11.2019)
- 32.Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99www.rada.gov.ua/>
- 33.Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/z0893-99> (дата звернення 25.11.2019)
- 34.Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 21.12.1999 №318. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
- 35.Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257с.
- 36.Пушкар М.С. Фінансовий облік : [підручник] / М.С.Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002.– 628 с.
- 37.Руденко Л. В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л. В. Руденко, В. О. Подольська, О. В. Ярш. – К. : НМЦ «Укоопосвіта», 2007. – 422 с
- 38.Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием / И.И. Сидоров. – СПб. : ДНТП «Знание», ИВЭСЭП, 2001. – 168с.

- 39.Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. Житомир, 2011. С.732
- 40.Собченко А.М. Удосконалення систем і методів обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції URL:http://sevntu.com.ua/jspui/bitstream/123456789/5485/1/130_38.pdf
- 41.Стратегія сталого розвитку України до 2030 року. Проект – 2017. URL: https://www.undp.org/content/dam/ukraine/docs/SDGreports/UNDP_Strategy_v06-optimized.pdf
- 42.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник для економіч. спец. вузів / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид. – К. : АСК, 2005. – 784 с
- 43.Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №4. – С.380-388.
- 44.Управленческий учет / [Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар] ; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1008с.
- 45.Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. Київ : Таксон, 2000. 520 с
- 46.Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [навчальний посібник] / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656с.
47. Цуканов О.Ю., Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту витрат: матеріали X Всеукраїнська наук.-практ. конф., м.Одеса,16 травня 2016 р. Одеса, 2016. С.99-102
- 48.Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ: Академія, 2002. 627 с
- 49.Череп А.В. Управління витрати суб'єктів господарювання : монографія. Харків : «ІНЖЕК», 2006. 368 с
- 50.Швец В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : Знання - Прес, 2003. – 444с

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Sielchuk Y.O. Organization and methodology of accounting and analysis of enterprise costs – Master's qualification work. Sumy State University, Sumy, 2019

The theoretical and practical principles of organization of accounting and cost analysis of the enterprise are investigated. The analysis of the main factors influencing the organization and methodology of accounting and analysis of enterprise costs. The main purpose of this study is to develop recommendations for improving the accounting and analysis of enterprise costs.

Keywords: costs, accounting, analysis, methods, accounting policy, workflow.

АНОТАЦІЯ

Сельчук Я.О. Організація і методика обліку та аналізу витрат підприємства – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2019 р.

У роботі досліджено теоретичні та практичні засади організації обліку та аналізу витрат підприємства. Проведений аналіз основних факторів, що впливають на організацію і методику обліку та аналізу витрат підприємства. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу витрат підприємств.

Ключові слова: витрати, облік, аналіз, методи, облікова політика, документообіг.

Додаток Б

Таблиця Б.1. – Визначення поняття «витрати» за різними підходами [2]

Підхід	Автор	Підхід до визначення сутності витрати
Ресурсно-виробничий підхід	Ф.Ф. Бутинець [1]	Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи, послуги.
	І.А.Волкова [7]	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.
	М.С. Пушкар [36]	Сум спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
Фінансово-грошовий підхід	І.А.Бланк[4]	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.
	В.П.Клименко [Ошибка! Источник ссылки не найден.]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.
	Л.О.Нестеренко [Ошибка! Источник ссылки не найден.]	
А.М.Поддєрьогін[28]		
Економічний підхід	І.І.Сидоров [Ошибка! Источник ссылки не найден.]	Трата енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств.
	Ю.С.Цал-Цалко [46]	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

Бухгалтерський підхід	<p>Н.В.Прохар [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p> <p>В.В.Кулішов [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p>	<p>Це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань яке призводить до зменшення власного капіталу(за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).</p>
-----------------------	--	---

Продовження таблиці Б.1

Підхід	Автор	Підхід до визначення сутності витрати
	<p>В.С.Лень [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p> <p>О.І.Коблянська [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p>	<p>Найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку й розподілу.</p>
	<p>Г.В.Нашкерська [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p>	<p>Споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу.</p>
Управлінський підхід	<p>В.Г.Козак [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p>	<p>Одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги тощо).</p>
	<p>Л.В.Нападовська [Ошибка! Источник ссылки не найден.]</p>	<p>Для управління виробничою собівартістю витрачення ресурсів у виробництві можна відобразити через використання поняття «затрати», що є зменшенням економічних вигод протягом звітного періоду, або збільшення зобов'язань підприємства, що призводить до зменшення капіталу.</p>

	Ч.Хорнгрен [Ошибка! Источник ссылки не найден.]	Витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати. Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось»(продукцію,обладнання, послуги, процес тощо). Автор називає це «щось» об'єктом обліку витрат або об'єктом калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат.
Нормативно-правовий підхід	ПСБО 16 [Ошибка! Источник ссылки не найден.] НПСБО 1 [32]	Або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
	МСФЗ [34]	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу.

ДОДАТОК В

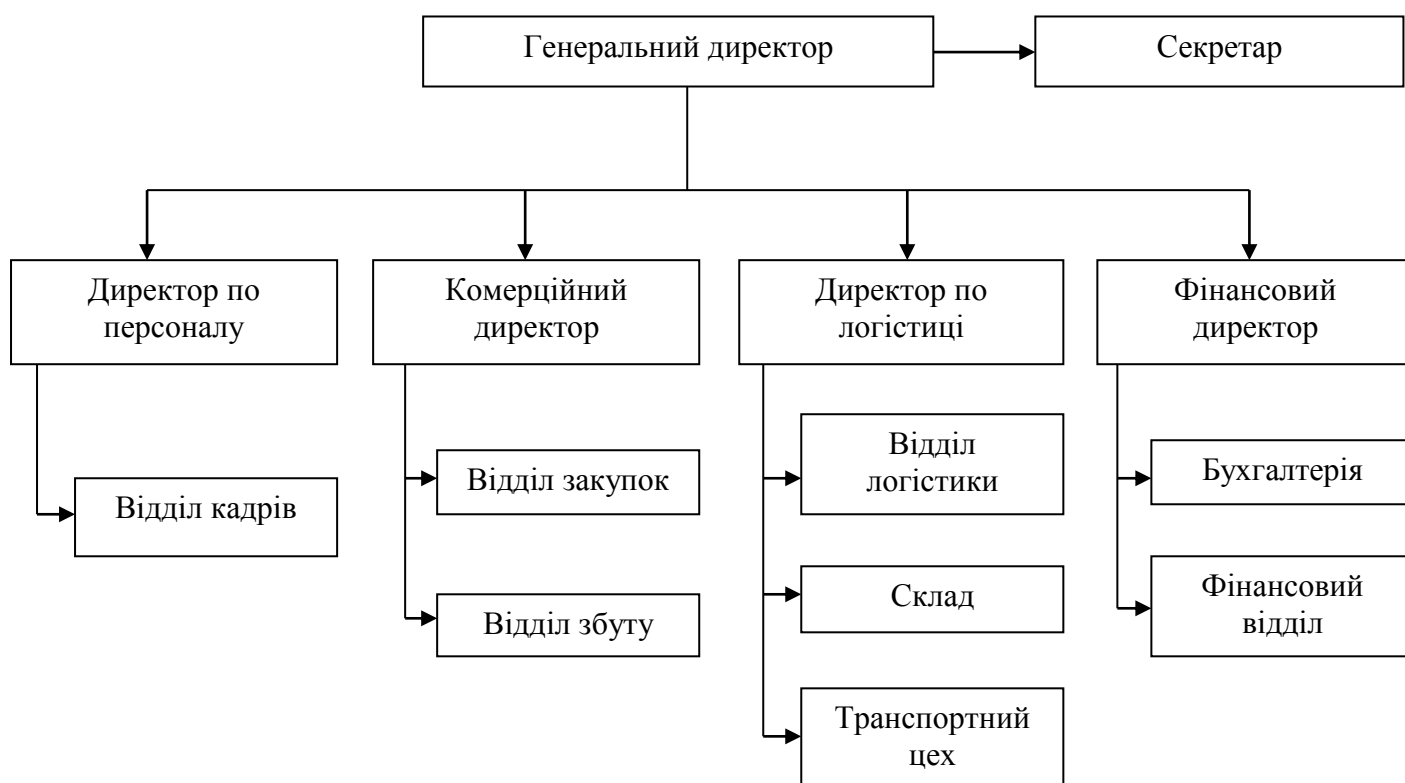


Рисунок В.1 - Організаційна структура підприємства ТОВ «Крук»