

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

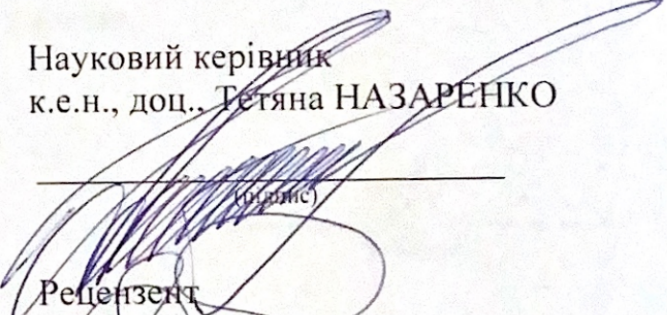
Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Дар'я Юріївна Гуменюк

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА
на тему
«Бухгалтерський облік і аналіз операційних витрат
підприємства»

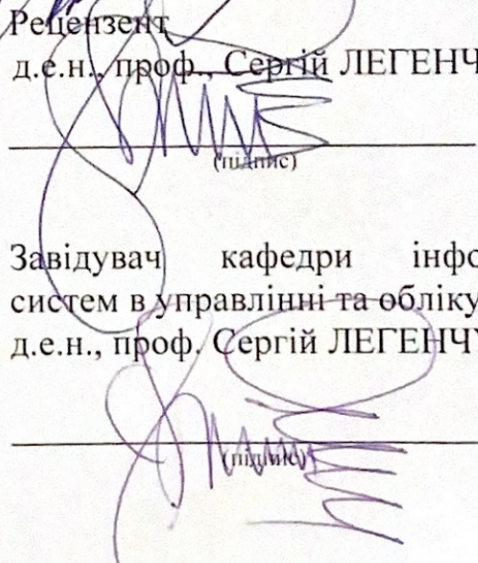
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО



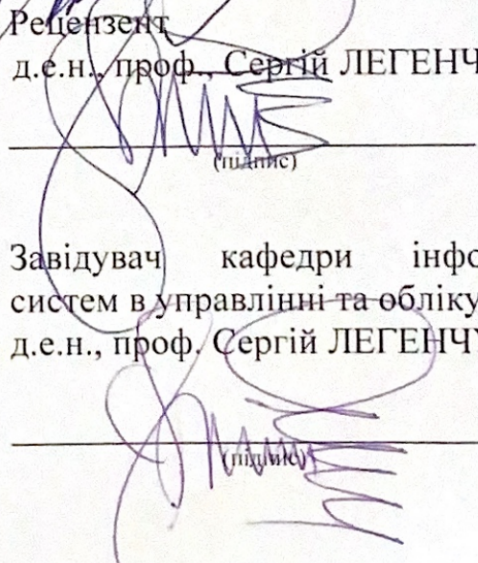
(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК



(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК



(підпис)

Житомир
2024 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ.....	6
1.1. Сутність операційних витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та аналізу, їх класифікація.....	6
1.2. Облік і аналіз операційних витрат у законодавстві та періодичній літературі.....	12
1.3. Облік і аналіз операційних витрат за Міжнародними Стандартами Бухгалтерського Обліку.....	18
Висновки до розділу 1.....	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ (НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ГАЛІЇВСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»).....	21
2.1. Економічно-організаційна характеристика АТ «Галіївський маслозавод» та організація бухгалтерського обліку в ньому.....	21
2.2. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку операційних витрат на підприємстві.....	35
2.3. Оподаткування операцій з операційними витратами на підприємстві.....	37
2.4. Відображення операційних витрат у звітності.....	40
Висновки до розділу 2.....	43
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ В АТ «ГАЛІЇВСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»).....	45
3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності досліджуваного підприємства.....	45
3.2. Інформаційне та методичне забезпечення економічного аналізу операційних витрат на підприємстві.....	56
3.3. Аналіз операційних витрат на підприємстві.....	60
Висновки до розділу 3.....	63

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	65
ДОДАТКИ.....	69

ВСТУП

Актуальність теми. Облік та аналіз операційних витрат підприємства дозволяють досліджувати ці витрати для досягнення певних результатів. Зокрема, саме вони дозволяють визначати конкурентні переваги підприємства, досягати максимальної ефективності використання наявних ресурсів тощо.

Це є дуже актуальним сьогодні, особливо в умовах ведення війни, коли ресурси є надто обмеженими. Ще одним аспектом, яким можна пояснити актуальність даного дослідження є той факт, що наразі, коли відбувається поступова Євроінтеграція і велика кількість українських фірм виходить на європейський ринок, а європейські фірми до нас – адже необхідно постійно слідкувати за великою кількістю конкурентів та намагатися постачати більш якісну продукцію за нижчими цінами.

Інакшими словами, враховуючи що саме операційні витрати складають основну частину усіх витрат підприємства, можна сказати, що ефективно управління цими витратами і дозволяє створювати конкурентні переваги та адаптуватися до змін на ринку.

Так як саме в залежності від того, чи ведеться та як саме ведеться облік і аналіз за операційними витратами на підприємстві залежить успішність його функціонування, то відповідно і дослідження якості організації такого обліку зумовлює актуальність даної теми.

В цій роботі буде інформація про те, що саме являють собою операційні витрати, буде проведено дослідження вітчизняного та міжнародного законодавства, а також наукової літератури. По результатах буде наведено переваги чи недоліки наявної системи обліку та аналізу операційних витрат підприємства.

Метою роботи є дослідити особливості бухгалтерського обліку, аналізу та їх організації операційних витрат підприємства на прикладі діяльності АТ «Галіївський Маслозавод» та надати рекомендації щодо їх удосконалення.

Завдання роботи:

- вивчення нормативно-правових документів Вітчизняного законодавства;
- вивчення нормативно-правових документів Міжнародного законодавства;
- вивчення наукової та періодичної літератури;
- дослідження організації обліку операційних витрат;
- дослідження власне обліку та аналізу на прикладі конкретного підприємства.

Предметом дослідження є: теоретичні та практичні питання організації обліку та аналізу операційних витрат підприємства

Об'єктом дослідження є: діяльність та організація обліку операційних витрат підприємства на АТ «Галіївський Маслозавод».

Дослідженням даного питання свого часу займалися такі наукові діячі як Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Ткаченко, Н.Г Здирко, Т. О. Мулик та інші.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано такі методи, як спостереження, дослідження, порівняння, синтез, дедукція та узагальнення.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ

Параграф 1.1. Сутність операційних витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та аналізу, їх класифікація.

Сьогодні, операційні витрати підприємства можна назвати ключовим аспектом його економічної діяльності, а їх значення визначається не лише як об'єкт обліку, але й як показник фінансової стійкості.

Сутність операційних витрат полягає в тому, що вони являють собою затрати, пов'язані з виробничою та комерційною діяльністю підприємства. Ці витрати відображають витрати як на матеріали, так і на працю, отримані послуги, тобто в цілому – на всі ресурси що використовуються для забезпечення функціонування підприємства.

Класифікація операційних витрат є важливим елементом бухгалтерського обліку та аналізу фінансової діяльності підприємства. Їх можна класифікувати за різними критеріями:

Операційні витрати можна охарактеризувати наступним чином: **операційні витрати** – це всі витрати, які несе підприємство на виготовлення продукції (товарів, робіт чи послуг), тобто в межах своєї основної діяльності.

Точні визначення даного поняття з законодавства та літератури будуть наведені в наступних параграфах даного розділу.

Щодо класифікації, то вона доволі детальна. Класифікація операційних витрат є важливим елементом бухгалтерського обліку та аналізу фінансової діяльності підприємства. Класифікація за різними напрямками дозволяє визначити природу та структуру операційних витрат, а також забезпечує подальший їх аналіз для прийняття управлінських рішень.[1]

Класифікація операційних витрат включає їх розподіл за функціональним та об'єктним принципами: за функціональним – виробничі витрати, адміністративні витрати та витрати на збут; а за об'єктним принципом

– витрати на сировину, матеріали, оплату праці тощо. Нижче наведено короткі визначення, що собою являють ці види витрат.

Виробничі витрати – це витрати, які пов'язані із закупівлею та використанням матеріалів для виробництва товарів чи надання послуг.

Адміністративні витрати – це витрати на управління підприємством (наприклад амортизація будівлі головного офісу, заробітна плата директора тощо).

Витрати на збут – витрати, які пов'язані з реалізацією та маркетингом продукції.

Витрати на оплату праці – заробітна плата працівників, які задіяні у виробництві та соціальні нарахування на їх заробітну плату.

Витрати на послуги та комунальні платежі – інші витрати, які несе підприємство під час діяльності (опалення приміщень, вивезення сміття, освітлення, вода, послуги з доставки тощо).

Іншим напрямками класифікації операційних витрат є часовий та структурний. Під часовою класифікацією мається на увазі розподіл витрат на постійні та змінні, а під структурною – на прямі та загальновиробничі.

Фіксовані витрати – це витрати, які залишаються сталими незалежно від змін обсягів виробництва (наприклад, при незначних змінах обсягів виробництва адміністративні витрати є відносно сталими).

Змінні витрати – витрати, які прямо пропорційні до обсягів виробництва та реалізації товарів, робіт чи послуг (до таких відносять витрати на матеріали).

Прямі витрати – прямо пов'язані із виробництвом конкретного товару чи послуги (наприклад, для виробництва Товару А використовуються одні матеріали і цим займається одна група співробітників, а для виробництва товару Б – зовсім інші і їх можна легко ідентифікувати)

Загальновиробничі витрати – це витрати, які складно пов'язати з виробництвом виключно одного конкретного виду продукції, а тому вони накопичуються і потім розподіляються між різними видами продукції.

(наприклад заробітна плата начальника цеху в якому виготовляється умовно п'ять різних видів продукції).

Всі наведені вище напрями класифікації операційних витрат допомагають систематизувати дані, що сприяє підвищенню ефективності ведення бухгалтерського обліку та аналізу на підприємстві..

Інформація про операційні витрати відображається на окремих рахунках бухгалтерського обліку.[2] Ці рахунки відрізняються в залежності від того чи є підприємство приватним чи державною установою, а для приватних ще й чи використовує 8-й чи 9-й клас рахунків.

У зв'язку з тим, що робота більш пов'язана саме з приватними підприємствами, то розглянемо саме їх.

Для підприємств, які використовують 8-й клас рахунків основними рахунками на яких обліковуються витрати є:

- 801 – витрати сировини й матеріалів;
- 802 – витрати куплених напівфабрикатів та комплектуючих;
- 803 – витрати на паливо та енергію;
- 804 – витрати тари й тарних матеріалів;
- 805 – витрати на будівельні матеріали;
- 806 – витрати запасних частин;
- 807 – витрати матеріалів сільського господарського призначення;
- 808 – витрати товарів;
- 809 – інші матеріальні витрати;
- 811 – виплати за окладами;
- 812 – премії та заохочення;
- 813 – компенсаційні виплати;
- 814 – відпустки;
- 815 – оплата іншого невідпрацьованого часу (простій або лікарняні);

- 816 – інші витрати на оплату праці;
- 821 – ЄСВ;
- 824 – індивідуальне страхування;
- 831 – амортизація основних засобів;
- 832 – амортизація МНМА;
- 833 – амортизація нематеріальних активів
- 84 – інші витрати.
- Якщо говорити про 9-й план рахунків (а далі в роботі буде фігурувати саме він), то за ним для обліку витрат використовуються наступні рахунки:

- 90 – собівартість реалізованих товарів, робіт чи послуг;
- 91 – загальновиробничі витрати;
- 92 – адміністративні витрати;
- 93 – витрати на збут;
- 94 – інші операційні витрати.

Якщо порівнювати ці два класи рахунків, то можна сказати, що 8-й клас забезпечує більшу деталізацію витрат за окремими напрямками, аніж 9-й клас. Однак на практиці дуже незначна кількість підприємств його використовують через складність його застосування.

З іншого боку в 9-му класі також може бути значний рівень деталізації, просто його необхідно забезпечувати розробкою аналітичного плану рахунків, або ж брати інформацію з інших рахунків.

Наприклад інформацію про витратам на соціальне страхування можна знайти в рахунку 65 тощо.

9-й клас рахунків є більш зручним, особливо з огляду на норму законодавства, що доходи й витрати повинні відображатися разом в тому періоді в якому вони були понесені.

Визнання витрат відбувається наступним чином:

На виробничих рахунках накопичуються усі можливі витрати, які потім з цього рахунку переходять на рахунок товарів під час оприбуткування готової продукції на склад. На даний момент витрати є накопиченими у вигляді собівартості виробленої продукції, однак поки що вони ще не визнаються витратами.

Витрати визнаються у момент, коли дана продукція продається. Визнаються доходи, у вигляді поки що дебіторської заборгованості (або безпосередньо грошових коштів якщо їх отримали одразу при продажу, а разом з цим визнаються і всі витрати, які були понесені на виробництво. Але визнається виключно частина витрат, які були понесені на реалізовану продукцію.

Для кращого розуміння наведено невеликий приклад з кореспонденціями рахунків (таблиця 1):

Для виготовлення 1000 од. продукції усього було витрачено:

Сировини вартістю 2000грн., нараховано заробітної плати – 5000 грн. та проведено відрахування на соціальні заходи. Реалізовано було 700 од. продукції за ціною 12 грн./од. в т.ч. ПДВ.

Таблиця 1

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденції рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Передано на виробництво сировину	231	201	2000,00
2	Нараховано заробітну плату	231	661	5000,00
3	Здійснено відрахування на соціальні заходи	231	651	1100,00
4	Передано продукцію на склад (1000од.)	261	231	8100,00
5	Реалізовано 700од. за ціною 12грн/шт. з ПДВ	361	701	8400,00
6	Відображено ПДВ	701	641	1400,00
7	Відображено витрати на продану продукцію (8100/1000*700=8,1*700=5670 грн.)	901	261	5670,00

Такий підхід дозволяє рівномірно відображати доходи та витрати під час ведення господарської діяльності підприємства і уникати завищення чи заниження доходів чи витрат в окремих періодах.

Перейдемо до аналізу, аналіз операційних витрат підприємства є важливим етапом у вивченні фінансової діяльності та ефективності управління підприємства. Основні напрями аналізу операційних витрат включають: структурний, факторний та вартісний аналіз.[3]

Структурний аналіз має на меті дослідження частки окремого виду витрат у їх загальній кількості, а також порівняння їх змін у часі (або ж можна порівнювати з даними інших подібних підприємств).

Факторний аналіз дозволяє визначати вплив окремих факторів на зміни операційних витрат підприємства та прогнозувати їх в майбутньому щоб знайти такі обсяги випуску при яких змінні витрати на одиницю будуть найнижчими.

Вартісний аналіз полягає у вивченні співвідношень ціни та якості продукції, до витрат які були понесені для її виготовлення, дозволяє визначати ефективність використання ресурсів, а також виявляти області витрат, які можна оптимізувати без зменшення якості продукції.

Будь-який аналіз має на меті покращення фінансового стану підприємства і хоч до аналізу можуть ставитися різні завдання, в залежності від того, яку саме інформацію необхідно отримати, проте можна сказати, що аналіз операційних витрат допомагає підприємствам оцінити ефективність використання ресурсів, ідентифікувати проблемні аспекти та розробити плани для оптимізації витрат та підвищення прибутковості.

Коротко розглянувши звітність, можна сказати, що інформація про операційні витрати відображається у ній, зокрема, у Формі №2 Звіт про фінансові результати.

Ця інформація розкривається як у розділі I звіту в рядках: вартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут інші операційні витрати; так і в розділі III Звіту вже безпосередньо за статтями витрат.

Більш детальніше про організацію обліку та аналізу операційних витрат буде наведено інформацію у II-му розділі даної роботи.

Параграф 1.2. Облік і аналіз операційних витрат у законодавстві та періодичній літературі

У минулому параграфі визначення операційних витрат наводилося з точки зору автора даної роботи з урахуванням того, як дане поняття фігурує в законодавстві та літературі. Натомість зараз розглянемо дані питання суто з точки зору останніх та порівняємо їх.

На законодавчому рівні в Україні термін «операційні витрати» не визначено, тому його варто було б додати у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[4] або ж НП(С)БО 16 «Витрати»[5] (в останньому буде доцільніше ввести понять операційних, фінансових та інвестиційних витрат. Так, згідно з вищенаведеним в законодавстві варто вказати, що **операційні витрати** - це витрати, пов'язані із здійсненням виробничої, комерційної та інших видів діяльності підприємства окрім інвестиційної та фінансової.

З іншого боку, у законодавстві визначено поняття витрат, а також поняття різних видів діяльності, тобто є очевидним, що операційні витрати – це витрати в межах операційної діяльності, фінансові витрати – в межах фінансової діяльності тощо.

Натомість, наукова література дає доволі чітке визначення операційних витрат, при цьому дані поняття можна назвати дуже деталізованими. З точки зору науки, операційні витрати розглядаються як витрати, пов'язані із забезпеченням щоденної виробничої та комерційної діяльності підприємства і вони включають в себе витрати на матеріали, енергію, заробітну плату, амортизацію, розробку та впровадження технологій, а також витрати на збут та маркетинг.

Однак дана деталізація цього поняття у літературі забезпечується тим, що кожен науковець надає своє тлумачення як він визначає операційні витрати і що до їх складу має входити.

Так, В.М. Гончаров під операційними витратами розуміє виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності.[6]

І.А. Бланк вважає, що операційні витрати підприємства представлені витратами, які в різних галузях набувають різної форми (наприклад у підприємствах у яких інвестиційна діяльність є основною – саме вона називається операційною і операційними витратами в такому він вважає такі, які для більшості підприємств не є операційними)[7], що в цілому є гарним підходом з точки зору обліку, однак з точки зору законодавства та установлених форм звітності є недоречним.

На мою ж думку, найкраще дане визначення навів Ф.Ф. Бутинець – як об'єкт обліку витрати являють собою зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками) в межах операційної діяльності підприємства, про що писала також Яланжи А. в своїй науковій статті[8]

Фактично, можна сказати, що поняття яке наведене у підручнику Бутинця було використане у законодавстві при визначенні загального поняття витрат.

Якщо ж порівнювати законодавство даного напрямку із науковою літературою, то можна сказати, що вони одне одного доповнюють. Так в законодавстві можна надати чіткі визначення понять, основні принципи того як витрати будуть визнаватися тощо, в той час як наукова література надає можливість ширше розкрити окремі поняття, розробити методики аналізу тощо, а наукові дослідження мають на меті покращення саме методології обліку.

Тобто в той час як закон може не вдаватися в деталі структури операційних витрат лише зазначаючи їх зв'язок з діяльністю підприємства –

наука може підходити до визначення операційних витрат як до сукупності різноманітних компонентів, а також більше акцентувати увагу на стратегічному управлінні та прийнятті управлінських рішень на основі операційних витрат.

Інтеграція обох підходів (законодавчого та наукового) може забезпечити комплексне розуміння операційних витрат підприємства, що враховує як вимоги законодавства, так і сучасні тенденції розвитку даного напрямку та стратегії управління.

В Україні облік операційних витрат регулюється рядом нормативно-правових документів, які визначають порядок фінансового обліку та звітності підприємств, а основними з них є:

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – встановлює загальні принципи бухгалтерського обліку, включаючи облік операційних витрат. Встановлює основні рекомендації щодо порядку ведення обліку та складання фінансової звітності підприємств.

НП(С)БО 16 «Витрати» – фактично, основний закон, що стосується витрат підприємства, який визначає принципи визнання, виміру та відображення витрат у бухгалтерському обліку. Саме цей стандарт визначає, як правильно обліковувати операційні витрати.

Методичні рекомендації МФУ: Міністерство фінансів України може видавати методичні рекомендації щодо пояснення окремих аспектів обліку операційних витрат, які допомагають бухгалтерам та фінансовим спеціалістам розуміти та застосовувати відповідні норми.

Податковий кодекс України: окремі аспекти обліку витрат регулюються саме податковим законодавством (наприклад деякі податки можна визнавати витратами, а деякі ні (зокрема ПДВ)).

Серед інших нормативно-правових документів варто вказати НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – саме в цьому документі зазначені основні принципи створення та подання фінансової звітності, в тому числі і порядок відображення витрат у цій звітності.

Детальніше варто навести інформацію саме про НП(С)БО 16 «Витрати».

В документі надано перелік визначень, які необхідні для повного розуміння сутності витрат, окрім вже наведених вище, такими є зокрема:

Прямі витрати - витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

У даному стандарті наведена інформація про основні принципи визнання витрат, до яких зокрема варто віднести можливість достовірної оцінки, відображення витрат одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, а також, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені – тобто доходи й витрати повинні відноситися до одного періоду.

В цьому ж стандарті вказується, що входить до собівартості реалізованих товарів, робіт чи послуг:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені;
- загальновиробничі витрати.

В цілому, можна сказати, що собівартість реалізованої продукції являє собою первісну вартість даних товарів, створену у відповідності до НП(С)БО 9 «Запаси».

Серед іншого в даному положенні вказано що саме входить до складу тих чи інших витрат:

прямі матеріальні витрати - вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

прямі витрати на оплату праці - заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

інші прямі витрати - всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції.

Всі витрати які можна віднести до конкретного виду продукції, як вже зазначалося вище, а усі інші є загальновиробничими і розподіляються пропорційно на кожен вид продукції. До складу таких витрат входять:

- витрати на управління виробничим процесом;
- амортизація основних засобів (нематеріальних активів, МНМА) загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

Далі в постанові зазначено, що адміністративні витрати та витрати на збут є іншими витратами операційної діяльності і перелічено повний склад кожного з них, повний їх перелік наводити не будемо щоб не перевантажувати роботу тією інформацією, яка вже була викладена вище.

Якщо ж перейти до аналізу витрат операційної діяльності, то в законодавстві конкретних норм шукати не варто. Вся справа в тому, що аналіз є більше методологічною складовою певних досліджень. Завдання аналізу можуть відрізнятися, в залежності від того, яку саме ціль ставить до аналізу особа/підприємство, які будуть цей аналіз проводити. Відповідно до цього і немає якихось встановлених норм проведення аналізу, однак в науковій літературі можна знайти купу методичних рекомендацій до проведення такого аналізу, а також перелік показників за якими варто проводити такий аналіз. Більш детально про сам аналіз буде наведено в наступних розділах даної роботи, однак зараз варто коротко навести інформацію про те, які наукові діячі були задіяні при розробці основних методологічних положень аналізу операційних витрат.

Такими науковцями зокрема були: П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, І. Д. Лазаришина, Є. В. Мних, С. З. Мошенський, І. М. Парасій-Вергуненко, П. Я. Попович, В. В. Сопко, Л. К. Сук, М. Г. Чумаченко.

З поміж їхніх праць найбільш видатною можна вважати статтю Парасій-Вергуненко І.М. «Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень»[9] - у цій статті автор навела основні напрями та методи проведення аналізу усієї операційної діяльності підприємства, а в частині власне операційних витрат звертала увагу на необхідність проведення аналізу за такими основними напрямками:

Аналіз структури та динаміки витрат за статтями та елементами;

Факторний аналіз собівартості реалізованої продукції;

- Аналіз витратомісткості продукції;
- аналіз прямих витрат операційної діяльності;
- аналіз загальновиробничих, адміністративних та збутових витрат;
- аналіз собівартості окремих видів продукції.

Параграф 1.3. Облік і аналіз операційних витрат за Міжнародними Стандартами Бухгалтерського Обліку

Ні для кого на сьогодні не є секретом, що Україна взяла прямий курс на приєднання до Європейського союзу, і наразі вже проходить поступова інтеграція України до європейської економічної системи.

Також варто зазначити, що в Україні протягом останнього десятиліття значно збільшилася кількість підприємств-нерезидентів, більшість з яких є резидентами країн Європи, а також що велика кількість вітчизняних фірм для свого розвитку отримують гранти з-за кордону.

У зв'язку з усім вищенаведеним вважаю за необхідне розглянути міжнародні стандарти ведення бухгалтерського обліку та порівняти їх з вітчизняними.

Перш за все варто зазначити, що в МСБО взагалі де-факто не існує стандарту який відповідав би нашому, однак ключові моменти визнання витрат передбачені у інших нормативно-правових документах. Зокрема, таким документом є Концептуальна основа фінансової звітності. В даному документі зазначається, що **витрати** – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у зв'язку з вибуттям або амортизацією активів чи виникненням зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення через здійснення виплат учасникам.

Порівнявши дане визначення з вітчизняним стандартом можна сказати, що визначення, яке є наведеним у Концептуальній основі, за сутністю аналогічне визначенню.

Якщо порівнювати склад витрат, то відповідно до Концептуальної основи до складу витрат віднесено:

- безпосередньо витрати, які виникають у ході звичайної діяльності підприємства і мають форму вибуття активів або їх амортизації (наприклад, собівартість реалізованої продукції, адміністративні та збутові витрати);

- збитки, які відображають інші статті, що відповідають визначенню витрат і найчастіше відображаються у звітності без доходу, пов'язаного з їх здійсненням (наприклад, збитки, що виникли внаслідок стихійного лиха або вибуття непоточних активів).

Тут бачимо вже доволі суттєву відмінність, яка полягає в тому, що у вітчизняному законодавстві перелік витрат є більш деталізованим, в той час як згідно МСФЗ, обліковці визначають склад витрат виходячи з власного професійного судження щодо сутності здійснених господарських операцій.

Крім того, за національними стандартами обліку визначається докладний вичерпний перелік витрат, які повинні включатися до окремих груп витрат (наприклад до складу виробничої собівартості продукції, витрат на оплату праці тощо, а відповідно до МСФЗ єдиним звітом де відбувається хоч якась класифікація витрат являється Звіт про фінансові результати, в якому в одному з розділів витрати поділяються на оплату праці, витрати виробничої собівартості та амортизацію.

Якщо ж оцінювати підходи до визнання витрат, то в цілому вони збігаються у вітчизняному та міжнародному законодавстві, окрім окремих аспектів. Так, зокрема, згідно з НП(С)БО 16 брак та нестачі включаються до собівартості виготовленої продукції, а згідно з МСФЗ – вони одразу визнаються безповоротними витратами за окремою статтею і списуються з балансу у зв'язку зі «зникненням активів».

Доходи та витрати, пов'язані з однією операцією, визнаються в одному періоді і згідно з НП(С)БО 16, і згідно з МСБО 1[10], тобто підхід відповідності доходів та витрат наявний як в міжнародних, так і в національних стандартах обліку.

В цілому ж можна сказати, що деталізованість складу витрат у вітчизняному законодавстві не суперечить загальним вимогам відображення витрат, установленим Концептуальною основою, тобто можна сказати, що вітчизняне законодавство даної сфери відповідає міжнародним нормам.

Окремо варто додати, що незважаючи на те, що Національні стандарти розроблялися вже у відповідності до Міжнародних, проте серед науковців досі є ті, які вважають, що НП(С)БО 16 варто виключити, адже немає повністю відповідного йому серед Міжнародних стандартів. До таких відносяться І. Білоусова та М. Чумаченко.

Тим не менше, ознайомившись з нормами як вітчизняного, так і міжнародного законодавства, можна сказати, що наш стандарт є навіть кращим за міжнародний, адже окрім якісного ведення обліку – наведена у стандарті вичерпна класифікація витрат, та їх відображення у звітності дозволяють проводити більшість видів аналізу навіть за тією інформацією, яка не є конфіденційною (виходячи з інформації, яка наводиться у фінансовій звітності).

З огляду на вищесказане можна додати, що навіть фірмам, які в Україні подають звітність відповідно до Міжнародних Стандартів Бухгалтерського Обліку та Фінансової Звітності варто користуватися саме НП(С)БО 16.

Висновки до розділу 1

В даному розділі було розглянуто сутність поняття операційних витрат підприємства, як об'єкта бухгалтерського обліку та як об'єкта аналізу.

Було проведено аналіз того сегмента вітчизняного законодавства, який регулює дане питання, коротко було здійснено аналіз наукової літератури.

За результатами даного етапу дослідження можна сказати, що обліку операційних витрат підприємства завжди приділялася чимала доля уваги з точки зору наукових діячів і це не дивно, адже операційні витрати складають фактично майже всі загальні витрати підприємства, а отже – за ними потрібно постійно слідкувати та аналізувати їх, для того, щоб підвищити ефективність використання наявних ресурсів.

В Україні розроблена міцна нормативно-правова база, якою регулюють питання обліку операційних витрат, а у порівнянні з міжнародним законодавством можна виявити, що окремі аспекти у вітчизняному

законодавстві відображені навіть на кращому рівні, аніж у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Тим не менше невеликі недоліки й домі мають місце бути, однак це й не дивно, враховуючи що в цілому вся система обліку повинна постійно вдосконалюватися задля того, аби задовольняти користувачів усією необхідною інформацією, особливо в умовах сучасної діджиталізації.

Підбиваючи підсумок, можна сказати, що вивчення сутності операційних витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та аналізу та їх класифікація справді є важливим етапом для розуміння фінансового стану підприємства та раціонального управління його ресурсами і враховуючи динаміку сучасного бізнес-середовища, вивчення цього аспекту надасть підстави для розроблення ефективних стратегій фінансового управління та підвищення конкурентоспроможності підприємства.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ (НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ АТ «ГАЛІЇВСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»

2.1. Економічно-організаційна характеристика АТ «Галіївський маслозавод» та організація бухгалтерського обліку в ньому.

В попередніх розділах розглядався облік операційних витрат з точки зору законодавства та наукової літератури, інакшими словами – розглядали більш теоретичні аспекти. В даному ж розділі розглянемо дане питання вже більш з практичної точки зору, а саме – як на конкретному підприємстві забезпечується облік операційних витрат та як він відбувається, а також буде проведена коротка оцінка відповідності обліку операційних витрат на підприємстві до норм законодавства.

Перед початком викладу основного матеріалу роботи варто навести коротку інформацію про ТОВ «Галіївський маслозавод» як про суб'єкт

господарювання. Більшість з цієї інформації вже наводилася у переддипломній практиці, але в даній роботі вона буде дещо скорочена саме до потреб теми даної роботи.

Отже, ТОВ «Галіївський маслозавод» - це приватне підприємство, яке здійснює свою основну діяльність у сфері переробної промисловості – виробництва морозива[11] про що зазначено у статуті підприємства[12].

Товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. максимальна кількість учасників якого не перевищує 100 осіб. Учасники товариства несуть відповідальність в межах їх вкладів. Учасники товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників.[13]

Серед інших видів діяльності підприємство ще займається оптовою торгівлею молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами; неспеціалізованою оптовою торгівлею; роздрібною торгівлею в неспеціалізованих та спеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування.

Знаходиться воно за адресою: Україна, 13251, Житомирська область, Чуднівський район, село Галіївка, вулиця Заводська, будинок 20 – тут розташований і головний офіс, і основні виробничі потужності підприємства місці».

Якщо говорити про місце розташування товариства, то воно обране доволі вдало – поряд магістральна траса державного значення, невелика відстань до обласного центру, поблизу наявна ресурсна база. Окрім того, місцезнаходження офісу та виробничий потужностей в одному місці дозволяє оперативніше та з більш кращою якістю вести бухгалтерський облік.

Далі наведено короткий аналіз галузі в якій функціонує дане підприємство, тобто оцінимо яке місце займає обране підприємство на ринку,

для цього візьмемо та обробимо інформацію з Державної служби статистики України[16].

Згідно інформації з Держстату зробимо графік для наочного відображення зміни кількості діючих підприємств у даній галузі за розмірами.



Рисунок 2.1 Кількість підприємств у сфері виробництва молочної продукції за розмірами протягом 2014-2022р.

Як бачимо з вищенаведеного графіку (рис. 2.1) кількість великих підприємств в Україні, що функціонують за даним видом діяльності є відносно сталою, так як і кількість малих підприємств, тим не менше кількість середніх та мікропідприємств почала швидко скорочуватися протягом останніх років (таблична форма у Додатку А).

З огляду на вищезазначене впливає наступне – кількість малих підприємств також «умовно скорочується», просто це не помітно через те, що підприємства, які раніше були середніми за розміром переходять до категорії малих.

Інакшими словами – ми бачимо поступове скорочення кількості підприємств у даній галузі з 2019-го року. Причин цьому можна назвати дві: по-перше, можлива недобросовісна конкуренція і монополізація ринку великими компаніями, однак це не та річ яку без детального аналізу можна довести, тому віднесемо це до гіпотетично можливої причини; по-друге ж, варто зазначити, що найбільше скорочення кількості підприємств

спостерігалось у 2022-му році, тобто це можна пояснити початком повномасштабної війни та окупацією південно-східних регіонів України – таку ситуація можна спостерігати у більшості галузей.

Далі розглянемо кількість підприємств, які функціонують в даній сфері та їх зміни протягом останніх років в розрізі регіонів (дана інформація наведена у **додатку Б**).

Як бачимо з таблиці, сформованої на основі даних Державної служби статистики України, у Житомирській області кількість таких підприємств зростала протягом останніх років, що можна було б назвати умовно позитивною тенденцією на мікроринку, однак варто врахувати, що у інших регіонах кількість підприємств поступово скорочувалася, зокрема в тимчасово-окупованих, тобто очевидно, що частина фірм просто закрилися, а решта переїхала у інші області. Також варто врахувати, що дана тенденція є умовно негативною для підприємства, оскільки свідчить, що на мікроринку у підприємства з'явилося більше конкурентів, однак спочатку варто зазначити місце підприємства на ринку.

Для цього необхідно визначити, яким є підприємство ТОВ «Галіївський маслозавод» за розміром. Для цього скористаємося ч.2. ст.2. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також фінансовою звітністю підприємства (**додаток В**).

Виходячи з даних звітності можна сказати, що середньорічна вартість активів становить приблизно 90млн. грн. (2,25 млн. євро), середня кількість працівників 221, а чистий дохід від реалізації за рік становить приблизно 333 млн. грн. (8,33 млн. євро).

З наведених вище даних робимо, що дане підприємство є середнім за розміром за двома з трьох необхідних показників.

Виходячи з усього вищенаведеного варто зазначити, що у такому випадку ситуація в галузі є прийнятною для підприємства, адже кількість середніх підприємств різко скорочується (що спричинене припиненням

діяльності, так і тим, що частина підприємств зменшує обсяги діяльності та переходить до категорії «малих підприємств» як вже зазначалося вище).

Тим не менше варто врахувати, що в Житомирській області кількість підприємств, що працюють у тій же сфері що і обране залишається відносно сталою, а також те, що саме у Житомирській області розташоване одне з найбільших підприємств у даній сфері – «Житомирський маслозавод».

Порівнювати ці два підприємства недоцільно, оскільки вони є абсолютно різними за розмірами та за технологічними процесами, однак варто зазначити, що ТОВ «Галіївський маслозавод» займає вагому нішу на мікроринку.

Продукція підприємства продається під торговою маркою «Фаворит», яка добре зарекомендувала себе на ринку своєю якістю. Населення невеликих населених пунктів зазвичай обирають продукцію саме цієї фірми натомість продукції таких фірм як «Рудь», адже в них нижча якість та гірший смак.

Щодо цін на продукцію, то в цілому можна сказати що вони є відносно однаковими для всіх виробників і головна боротьба за ринок йде саме завдяки підвищенню якості та смаку продукції.

Варто зазначити що саме цей торговий знак не так давно отримав щорічну професійну премію «Український продовольчий олімп» - за унікальну технологію виробництва, що відповідає європейським стандартам та дозволяє виробляти молочну продукцію високої якості без використання консервантів[14].

З вищенаведеного можна сказати, що підприємство функціонує вже доволі давно і постійно розвивається (хоч і очевидно повільніше, аніж можна було б за такий період за умови наявності більших коштів).

За сферами діяльності підприємства поділяються на: фінансові, транспортні, промислові, торговельні, сільськогосподарські, будівельні, наукові та підприємства сфери обслуговування. Це пов'язано з тим, що існують різні види діяльності. Підприємство, яке було обране базою практики є

промисловим, адже функціонує, в галузі переробної промисловості та виробництва харчових продуктів.

За формою власності підприємства поділяються на:

- державні підприємства, що діють на основі державної власності;
- комунальні підприємства, що діють на основі комунальної власності територіальної громади;
- підприємства, що діють на основі колективної власності (підприємство колективної власності);
- приватні підприємства, що діють на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);
- підприємства, засновані на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності);
- спільні комунальні підприємство, що діють на договірних засадах спільного фінансування (утримання) відповідними територіальними громадами - суб'єктами співробітництва.

Обране підприємство є підприємством, що діє на основі **колективної власності**, а формою господарювання є **товариством з обмеженою відповідальністю**.

Серед **переваг** даної форми господарювання варто виокремити такі як:

- майно власників не знаходиться в зоні ризику у разі банкрутства підприємства;
- законодавством не передбачена мінімальна сума статутного капіталу;
- немає обмежень щодо кількості членів ТОВ, також відсутні і обмеження щодо громадянства;
- усі рішення приймаються на зборах, а щоб внести зміни до Статуту необхідні всі учасники.

Серед **недоліків** найбільшими є наступні:

- Можливість учасником (або їх групою) блокування прийняття рішень шляхом неявки на збори тощо, що може призвести до повної паралізації діяльності підприємства;

- При виході учасника зі складу ТОВ йому необхідно виплатити його частку, що може призвести до зменшення обсягів виробництва (якщо його частку не викупить інший учасник за свої кошти)

- Деякі види діяльності недоступні для даної форми господарювання (наприклад банківські послуги, послуги страхування).

Загалом, ця форма господарювання є вигідною для обраного підприємства, адже воно не велике за розміром і протягом років в нього вже є сформований перелік учасників які майже не змінюються, і які чудово співпрацюють між собою.

Згідно Статуту підприємства **метою** діяльності є виробництво якісної молочної продукції для потреб населення та отримання прибутку від їх продажу.

Серед **завдань** підприємства варто виділити такі як:

- Контроль за якістю виготовленої продукції;
- Постійна робота над оновленням виробничих ліній для забезпечення ефективності витрачання ресурсів (в тому числі енергоресурсів);
- Нарощування обсягів виробництва для забезпечення більшої кількості користувачів продукцією.

Як вже зазначалося вище, галузь у якій функціонує підприємство є доволі затребуваною, особливо, якщо врахувати що кількість підприємств у цій сфері хоч і повільно, але скорочується. ТОВ «Галіївський маслозавод» є відносно невеликою фірмою, однак разом з іншими, які виготовляють продукцію під товарним знаком «Фаворит» - мають відмінну репутацію. Саме через це можна сказати, що підприємство займає тверду позицію на всеукраїнському ринку, а на мікроринку області є одним із лідерів.

Підприємство є ТОВ за **формою господарювання** – це означає що вищим **органом управління** є Загальні збори учасників, про що вказано в Статуті. Всі питання розширення, скорочення виробничих ліній, укладання великих контрактів постачання, оновлення устаткування вирішуються саме на Зборах.

Наступною ланкою управління є Директор підприємства. Назначається на посаду рішенням Зборів. В його обов'язки входить управління підприємством «на місці», адже учасники не можуть прямо втручатися у справи підприємства згідно Статуту та чинного законодавства.

Директор займається в цілому організацією діяльності на підприємстві, в т.ч. і організацією бухгалтерського, проводить співбесіди при працевлаштуванні працівників, займається укладанням поточних угод, тощо.

Ще нижчою ланкою управління на підприємстві є підрозділи, кожен з яких має свого керівника. Це такі підрозділи як бухгалтерія, відділ кадрів, виробничі цехи, автопарк, центр контролю якості продукції. Окремим підрозділом є «адміністративний» на чолі якого стоїть завідувач – в його обов'язки входить найм прибиральниць та охоронців, контроль за їх роботою, а також проведення «поточних інвентаризацій» (він слідкує аби ніхто нічого не крав, хоча таких ексцесів на підприємстві вже не було доволі тривалий час).

Враховуючи всю інформацію наведену вище можна підсумувати всю інформацію в таблицю:

Таблиця 1.2
Загальна інформація про ТОВ «Галіївський маслозавод»

Назва підприємства	Товариство з обмеженою відповідальністю «Галіївський маслозавод»
Форма власності	Колективна
Організаційно-правова форма господарювання	ТОВ
Код ЄДРПОУ	37107815
ІПН	371078106253
Місце розташування	13251, Житомирська область, Чуднівський

	район, село Галіївка, вулиця Заводська, будинок 20
Основний вид економічної діяльності	10.51 Перероблення молока, виробництво масла та сиру
Уповноважена особа	Заєць Віктор Іванович
Номер телефону	05008472688
Розмір підприємства	Середнє
Кількість працівників	221

Технологічний процес та технології виробництва розкривалися у переддипломній інформації і немає сенсу дублювати інформацію, щоб не перевантажувати дану роботу, наведемо лише короткий витяг з даної інформації – виробництво на підприємстві є матеріаломістким (а не трудомістким), що дещо впливає на специфіку обліку. Більш детальніше це питання буде розкриватися в наступних розділах даної роботи.

Перейдемо до організації обліку на підприємстві. В даному параграфі буде наведено інформацію виключно про базові аспекти організації обліку в цілому, а по темі даної роботи інформація буде наведена у наступному параграфі.

Основні аспекти організації обліку на будь-якому підприємстві залежать від його організаційно-правової форми та галузі в якому функціонує підприємство. ТОВ «Галіївський маслозавод» не є винятком.

Так як дане підприємство є товариством з обмеженою відповідальністю, то воно має певну свободу при виборі форми ведення бухгалтерського обліку, до яких зокрема відносять наступні:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

На обраному підприємстві створена окрема бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

Бухгалтерська служба відноситься до адміністрації підприємства. Має тісні взаємозв'язки фактично з усіма іншими структурними підрозділами і, можна сказати, є «серцем» усього підприємства, адже на підприємстві не відбувається нічого без попереднього погодження з бухгалтерією. На чолі підрозділу стоїть керівник – головний бухгалтер, а також його заступник. Варто зазначити, що згідно Статуту Директор та Головний бухгалтер повинні бути присутніми на Зборах, хоч і не являються учасниками Товариства.

На обраному підприємстві, як і в будь-якому іншому організація ведення обліку реалізована за допомогою трьох основних складових: методологічної, технічної та організаційної. Коротко розглянемо кожен з них та як вона реалізована на підприємстві.

Методологічна складова організації бухгалтерського обліку полягає у виборі окремих методик, за допомогою яких буде здійснюватися облік на підприємстві, тобто методи нарахування амортизації, оцінки та списання основних засобів та запасів, порядок проведення уцінки/дооцінки тощо.

З урахуванням того, що дані методики є вже давно розробленими і закріпленими на законодавчому рівні – підприємству залишається лише обрати з поміж них прийнятні для себе та прописати їх в обліковій політиці підприємства.

Так, в наказі про облікову (Додаток Г) політику вказані наступні методологічні аспекти організації обліку на підприємстві:

- Затверджена номенклатура справ на підприємстві;
- Затверджені у відповідності до законодавства строки формування та подачі фінансової звітності та статистичної звітності;
- Зазначено, що для внутрішнього аналізу вся інформація про місяць узагальнюється останнього числа кожного місяця (закривається період);
- Аналіз проводиться щокварталу до кінця місця що слідує за кінцем кварталу;
- Встановлено порядок обробки та терміни зберігання первинних та зведених документів (зокрема: первинні документи – 5 років; реєстри та звітність – 5 років; договори – протягом 7 роки після закінчення їх дії; документи про зміну облікової політики – 5 років), а також зазначено, що у випадку ліквідації підприємства документи мають передаватися до районного архіву;
- Зазначено, що всі документи повинні формуватися в день здійснення операції окрім окремих випадків (табелі облік робочого часу подається раз на місяць, а звіт про відрядження – протягом трьох днів після повернення працівника з такого відрядження);
- Порядок інвентаризації – підлягають інвентаризації всі об'єкти без залежності щодо їх місцезнаходження один раз на рік протягом двох останніх місяців року (передбачена також можливість позапланових інвентаризацій, зокрема, при звільненні матеріально-відповідальних осіб);
- Матеріально-відповідальні особи зобов'язані підписувати договір про матеріальну відповідальність;
- Використовується план рахунків затверджений Міністерством фінансів України, з використанням 9-го класу рахунків;

- Усі валові витрати (окрім податків, які відшкодовуються бюджетом) включаються до первісної вартості основних засобів (в тому числі у разі їх модернізації або реконструкції);
- Метод нарахування амортизації – пряmlinійний протягом усього терміну використання ОЗ для невиробничих ОЗ, для виробничих – виробничий метод нарахування амортизації, а для МНМА – метод 50/50.
- Межа суттєвості для переоцінки ОЗ визначається для кожного об'єкта або групи об'єктів окремо;
- МШП списуються в момент їх передачі зі складу до підрозділу, але ведеться окремий облік їх використання (щоб запобігти можливості розкрадання МШП);
- Окремі групи ТМЦ обліковуються за ідентифікованою собівартістю, якщо їх нічим не можна замінити та вони використовуються виключно для спецзамовлень, а усі інші – за середньозваженою;
- Доходи визнаються в момент оплати контрагентом платіжних документів, усі інші відносяться до доходів майбутнього періоду та не враховуються під час розрахунку фінансового результату;
- Ціни на продукцію визначаються виходячи з понесених витрат на їх виготовлення, сезонного попиту на продукцію та маркетингової політики підприємства (під останнім розуміються знижки);
- Передбачена відповідальність працівників бухгалтерії та керівників інших структурних підрозділів за порушення правил обліку, в тому числі в частині порушення термінів подання та обробки документів.

В цілому можна сказати, що облікова політика підприємства складена у відповідності до чинного законодавства, однак, як вже зазначалося у виробничій практиці, момент визнання доходів виключно після надходження виручки окремі фахівці можуть визначати як порушення правил визнання доходу, адже згідно з НП(с)БО 15 «Дохід» визнається у разі якщо відбулося збільшення активів або зменшення зобов'язань (в даному випадку виникнення

дебіторської заборгованості – це збільшення активів) та якщо сума доходу може бути достовірно визначеною. І, як в тій же практиці було визначено – це не є помилкою, оскільки п.14 цього ж Стандарту передбачає «Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою»

Технологічна складова організації обліку має на меті вибір форми ведення бухгалтерського обліку (наприклад, меморіально-ордерна, журнально-ордерна тощо) та використання програмних продуктів при веденні обліку.

Підприємство використовує журнально-ордерну систему обліку, як і більшість приватних підприємств подібного розміру. Дана система передбачає собою, що на підприємстві ведеться Журнал обліку господарських операцій, до кожної операції повинен бути свій первинний документ (для деяких операцій може бути один документ на декілька операцій, наприклад: відомість нарахування заробітної плати є документом в якому відображається і нарахування заробітної плати і утримання податків з неї).

Всі операції з ЖРГО щомісяця відображаються у облікових регістрах – журналах 1-7, форма яких затверджена на законодавчому рівні.

Дані журнали розподіляють між собою інформацію по різних рахункам:

- Журнал 1 – інформація про рух грошових коштів та їх еквівалентів;
- Журнал 2 – інформація про запозичені кошти (кредитні);
- Журнал 3 – дебіторська та кредиторська заборгованості;
- Журнал 4 – необоротні активи та фінансові інвестиції;
- Журнал 5 – витрати матеріалів, витрати на заробітну плату, ЄСВ тощо (фактично – головний журнал в якому відображається половина усіх операцій);
- Журнал 6 – облік доходів;

- Журнал 7 – зміни власного капіталу.

В подальшому інформація з журналів переноситься до головної книги. Головна книга ведеться в розрізі усіх синтетичних рахунків. В свою чергу, з головної книги інформація переноситься до звітності.

Для поточної перевірки ведення обліку на підприємстві також ведуть оборотну-сальдову відомість, яка складається щомісяця на основі ЖРГО.

Форми документів, які використовує підприємство – затверджені законодавством.

Для зручності проведення інвентаризацій та відокремлення окремих груп активів на підприємстві розроблено власний план аналітичних рахунків обліку (наприклад 28111 – масло 78%, 28121 сир кисломолочний, 28122 – сир твердий тощо), що в цілому є гарним рішенням, адже дозволяє чітко контролювати усі активи підприємства.

Можна сказати, що обрана підприємством форма ведення бухгалтерського обліку відповідає тим вимогам, які до неї ставляться. Проте варто зазначити, що формування журналів є дуже важким процесом і інколи навіть одна дрібна помилка при формуванні журналів може призвести до великих помилок у звітності. Окрім того, журнально-ордерна система обліку передбачає собою, що бухгалтери повинні бути справжніми фахівцями своєї справи.

З урахуванням того, що підприємство підбиває підсумки щомісяця та щомісяця формує журнали та заносить інформацію до головної книги, а також враховуючи що підприємство не є великим – варто розглянути доцільність переходу підприємства на меморіально-ордерну систему обліку, яка є простішою в плані заповнення облікових реєстрів.

Організаційна складова бухгалтерського обліку визначає, яким чином буде організований бухгалтерський облік на підприємстві. Так, на ТОВ «Галіївський маслозавод» у штат підприємства введена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. В своїй діяльності бухгалтерська служба

регламентується Наказом про облікову політику підприємства та Положенням про бухгалтерську службу (Додаток Д).

Згідно наказу про облікову політику, на підприємстві працює 6 бухгалтерів:

- Головний бухгалтер – займається формуванням фінансової звітності, укладанням договорів, бере участь разом з директором у Загальних Зборах;
- Заступник головного бухгалтера – статистична та податкова звітність, контроль за роботою інших працівників бухгалтерії;
- Бухгалтер по заробітній платі – займається нарахуванням та виплатою заробітної плати, нарахувань та відрахувань із заробітної плати та подання звітності за формою 1ДФ;
- Бухгалтер по роботі з контрагентами – займається веденням обліку розрахунків з постачальниками, оприбуткування ТМЦ, ОЗ та роботою з матеріально-відповідальними особами;
- Бухгалтер по роботі з дебіторами – займається обліком реалізації товарів та розрахунків з покупцями;
- «Архівний» бухгалтер – веде основну частину документації, а також відповідає за організацію внутрішнього переміщення ТМЦ в межах підприємства.

В положенні про бухгалтерську службу зазначені обов'язки працівників бухгалтерії, а зокрема ведення обліку у відповідності до його принципів, у відповідності до чинного законодавства та облікової політики підприємства.

Серед особливостей організації обліку варто виділити наявність декількох бухгалтерів матеріального столу, що можна пояснити матеріаломісткістю виробництва. У зв'язку з цим же – в наказі про облікову політику чітко прописана відповідальність кожного бухгалтера за порушення принципів обліку та облікової політики підприємства в межах їх повноважень.

Облік ведеться за допомогою програми «Дебет Плюс», а більшість документів та звітність формуються через програму Medoc,

Параграф 2.2. Організаційне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку операційних витрат на підприємстві

Облік операційних витрат на підприємстві здійснюється в межах того, що визначено в Наказі про облікову політику підприємства, який складений у відповідності до чинного законодавства України.

В той час, як основні аспекти обліку регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – облік операційних витрат додатково регулюється ще й НП(с)БО 16 «Витрати», про що вже говорилися у першому розділі даної роботи.

Облік операційних витрат на підприємстві має на меті своєчасне та в повному обсязі відображення операційних витрат підприємства із використанням установлених методів бухгалтерського обліку (документування, оцінка, калькуляція, система подвійного запису).

Своєчасне висвітлення усіх операційних витрат є вимогою законодавства, адже згідно одного з основних принципів бухгалтерського обліку – витрати повинні визнаватися у тому ж періоді що і доходи, на які були понесені ці витрати.

Результатом обліку операційних витрат є складання правильної фінансової звітності, а також забезпечення управлінського персоналу усією необхідною для аналізу інформацією.

До наведеної в попередньому параграфі інформації варто додати інформацію конкретно про методологічне забезпечення обліку операційних витрат на підприємстві.

Так, усі витрати акумулюються на рахунках 9-го класу:

90 – собівартість реалізованої продукції;

91 – загальновиробничі витрати;

92 – адміністративні витрати;

93 – витрати на збут;

94 – інші операційні витрати.

Методика розрахунку витрат є цілком стандартною, така методика використовується на більшості підприємств, коротко розглянемо кожен з видів операційних витрат.

До витрат на збут відносяться заробітна плата та ЄСВ персоналу, задіяному у реалізації продукції, а також понесені витрати на доставку продукції покупцям (паливо для автомобілів та тарні матеріали для упакування товарів).

Адміністративні витрати – заробітна плата керівному сектору, а також іншому адміністративному персоналу (прибиральниці, охоронці) та ЄСВ, а також амортизація основних засобів не виробничого призначення (будівля офісу, меблі в офісі тощо).

Загальновиробничі витрати – витрати на виробництво усіх видів продукції, які включають витрати матеріалів, заробітну плату персоналу який задіяний при виробництві одразу декількох видів продукції та ЄСВ, а також амортизацію на такі об'єкти основних засобів які задіяні для виробництва усіх видів продукції (зокрема це комп'ютери, якими керуються інші верстати та приміщення складів та цехів).

Прямі витрати на виробництво окремих видів продукції – визнаються специфічному порядку. Спочатку всі витрати на виробництво відносяться на рахунок 23 обліку «Виробництво», а звідти продукція оприбутковується на склад (на рахунки 26 та 28 для готової продукції та товарів відповідно). Після чого в момент передачі продукції покупцю визнається дебіторська заборгованість та доходи майбутніх періодів на суму договору (реалізованих за ним товарів) та витрати майбутніх періодів на суму собівартості реалізованих товарів. В момент надходження коштів від покупця відповідна сума доходів майбутнього періоду зараховується до доходів поточного періоду і визначається відповідна сума витрат.

Типові кореспонденції рахунків при даній операції:

1. Д23 К20 – списання матеріалів на виробництво;

2. Д28 К23 – оприбуткування товарів на склад;
3. Д361 К69 та Д39 К28 – визнання доходів та витрат майбутніх періодів при відвантаженні товарів;
4. Д69 К701 та Д311 К361, а також Д901 К39 – визнання доходів та витрат у поточному періоді при отриманні коштів за реалізовані товари.

Таким чином ми справді бачимо, що порушення принципу відповідності доходів та витрат не відбувається, однак дана специфіка визнання доходів та витрат призводить до збільшення навантаження на обліковий апарат підприємства, адже бухгалтери повинні вести додатковий управлінський облік в розрізі реалізованих товарів щоб точно бачити яку частку доходів та витрат вони мають визнавати.

Параграф 2.3. Оподаткування операцій з операційними витратами на підприємстві

Операційні витрати підприємства стосуються питань оподаткування виключно опосередковано. Це пов'язано з тим, що витрати не є об'єктом оподаткування – такими об'єктами являються доходи.

Тим не менше є окремі аспекти оподаткування, які тим чи іншим чином стосуються операційних витрат і їх необхідно розглянути детальніше.

Перш за все тут варто сказати про Податок на додану вартість (далі – ПДВ).

Об'єктом оподаткування ПДВ є:

- постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;
- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

- ввезення товарів на митну територію України;
- вивезення товарів за межі митної території України;
- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів.

З наведеного вище ми бачимо, що власне операційні витрати не є об'єктом оподаткування ПДВ – такими об'єктами є окремі елементи операційних витрат.

Іншими словами, при купівлі сировини (та інших матеріалів), їх транспортуванні, акцептуванні рахунків за електроенергію, газ, опалення тощо – виникає ПДВ (якщо контрагент-постачальник є платником ПДВ).

Однак податкові зобов'язання буде визнавати в себе постачальник, а покупець – буде включати цю суму виключно до складу податкового кредиту з ПДВ, яка не буде входити ані до витрат, ані до доходів (лише в кінці звітного періоду (зазвичай – місяць) буде розраховуватися сума ПДВ, яку має сплатити до державного бюджету підприємство і яка також не буде входити до складу витрат).

Окремим аспектом варто розглянути ПДВ, яке не компенсується податковим кредитом (наприклад донарахування зобов'язань з ПДВ при продажу товарів нижче собівартості (донарахування до мінімальної бази)) буде входити до складу інших операційних витрат і впливати на фінансовий результат (зменшувати його).

Наступним, що варто розглянути при оподаткуванні операційних витрат є податки з фонду заробітної плати (так як заробітна плата є одним з елементів операційних витрат).

З заробітної плати утримуються податки у розмірі 18% податку на доходи з фізичних осіб (далі – ПДФО) та 1,5% військового збору (в окремих випадках сума податків зменшується на розмір податкової соціальної пільги, однак більш детальніше про це немає сенсу наводити інформацію, адже це не є темою даної роботи).

Також на заробітну плату нараховується Єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) в розмірі 22% від суми нарахованої заробітної плати. При цьому ЄСВ також визнається елементом операційних витрат і відноситься на той же рахунок витрат, на який віднесли витрати заробітної плати на яку було нараховане таке ЄСВ. (Наприклад, якщо це заробітна плата адміністративного персоналу то повний перелік проводок буде наступний:

- Д92 К661 – нарахування заробітної плати;
- Д92 К651 – нарахування ЄСВ на заробітну плату;
- Д661 К641 – утримання ПДФО із нарахованої заробітної плати;
- Д661 К642 – утримання військового збору із нарахованої заробітної плати.

Всі ці податки повинні перераховуватися в бюджет держави до моменту виплати заробітної плати (як авансу, так і основної її частини).

Наступним чим операційні витрати частково відносяться до питань оподаткування можна назвати податкові різниці, тобто коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці (згідно пунктів 138-141 Податкового кодексу України), якщо сукупний дохід підприємства за рік перевищує 40 млн. грн.

Тут складається аналогічна ситуація – власне операційні витрати не є об'єктом оподаткування, однак окремі елементи витрат відіграють важливу роль при розрахунку об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств.

Навіть для тих підприємств, які не розраховують податкові різниці операційні витрати відіграють подібну роль, адже фінансовий результат до оподаткування визначається шляхом розрахунку різниці між доходами та витратами звітного періоду.

Говорячи про ТОВ «Галіївський маслозавод» можна сказати, що на підприємстві облік відбувається саме таким чином – операційні витрати не є

об'єктом оподаткування жодними податками, однак їх елементи враховуються при розрахунках баз оподаткування.

Параграф 2.4. Відображення операційних витрат у звітності

Фінансова звітність підприємства складається з декількох звітів:

- Ф. №1 – Баланс;
- Ф. №2 – Звіт про фінансові результати;
- Ф. №3 – Звіт про рух грошових коштів;
- Ф. №4 – Звіт про власний капітал;
- Ф. №5 – Примітки до річної фінансової звітності.

Звітність складається з урахуванням законодавчих вимог встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- Автономності – майно та доходи власників не стосується підприємства;
- безперервності – оцінка активів та зобов'язань здійснюється виходячи з того, що підприємство буде працювати і далі;
- періодичності – діяльність підприємства розподіляється на періоди, за які і буде подаватися звітність (поквартально);
- фактичної собівартості – оцінка активів здійснюється виходячи з витрат на їх виробництво;
- відповідно нарахування доходів та витрат;
- повного висвітлення – відображення у звітності знаходить вся суттєва інформація;
- послідовності – із року в рік підприємство використовує одну й ту ж облікову політику;
- обачності – запобігати заниженню витрат і зобов'язань, а також завищенню оцінки доходів та активів підприємства;

- превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника – всі операції вимірюються у єдиному грошовому вимірнику (гривнях).

Операційні витрати мають своє детальне відображення у звітності підприємства. Таке відображення пов'язано насамперед з тим, що одним з основних принципів складання звітності є повне відображення усієї суттєвої інформації.

З урахування того, що саме звітність зазвичай виступає інформаційною базою для проведення аналізу діяльності підприємства, то, відповідно, у звітності повинна відображатися уся інформація.

Операційні витрати знайшли своє відображення у двох формах звітності, а зокрема, у формі №2 «Звіт про фінансові результати» інформація про операційні витрати розкривається у розділі I у таких рядках:

- 2050 – інформація про собівартість реалізованої продукції (найбільша частина усіх операційних витрат);
- 2130 – інформація про адміністративні витрати (в т.ч. зарплата адмін. персоналу);
- 2150 – інформація про витрати пов'язані з реалізацією продукції (витрати на збут);
- 2150 – інші операційні витрати, які не увійшли до наведених вище рядків (уцінка, списання, нестачі тощо).

У розділі III даного ж звіту інформація про операційні витрати розкривається більш детально за конкретними елементами витрат, але без їх поділу на виробничі, адміністративні чи витрати на збут:

- 2500 – уся інформація про матеріальні затрати (в тому числі як і сировина для виробництва, так і, наприклад, фарба для поточного ремонту офісу);
- 2505 – усі витрати на оплату праці;

- 2510 – усі витрати на соціальні заходи (ЄСВ на нарахований фонд оплати праці);
- 2515 – уся нарахована амортизація на всі об'єкти ОЗ, НА чи МНМА);
- 2520 – інші операційні витрати (інформація про ті витрати, яка не увійшла до рядків вище).

Ця ж інформація, але у набагато більш деталізованому вигляді відображається і у формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Так, у Розділі II «Основні засоби» Приміток, у стовпцях 6,7,10,11 відображається інформація про уцінку та амортизацію основних засобів. По рядках йде класифікація за окремими групами ОЗ.

У підрозділі А розділі V Звіту відображається деталізована інформація про інші операційні витрати підприємства, а у розділі X – інформація про виявлені протягом звітного періоду нестачі.

Як вже зазначалося вище дані форми звітності дозволяють проводити доволі ґрунтовний аналіз діяльності підприємства (а саме його витрат). При цьому проводити можна як горизонтальний аналіз (зміни протягом років), так і вертикальний, так і аналізи структури. А у поєднанні з іншою інформацією (наприклад з доходами) можна визначати показники рентабельності діяльності підприємства тощо.

В цілому ж проаналізувавши звітність ТОВ «Галіївський маслозавод», можна сказати, що дане підприємство заповнює форми звітності згідно вимог і у порядку, установленими законодавством. Варто зазначити, що саме на основі звітності підприємства і буде проводитися аналіз його діяльності у наступному розділі даної роботи.

Серед інших форм звітності, підприємство подає статистичну звітність до органів статистики, однак інформація про операційні витрати в даній звітності не відображається.

Окрім того, як вже зазначалося вище, на підприємстві розроблена своя система звітності в межах управлінського обліку, де відображається вся

інформація про операційні витрати за групами товарів (в т.ч. за партіями однорідних товарів) – це пов'язано з тим, що за обліковою політикою підприємства доходи та витрати визнаються в момент надходження коштів за реалізованими товарами і необхідно вести деталізований облік таких товарів)

Висновки до розділу 2

В даному розділі було наведено характеристику підприємства та галузі в якій воно здійснює свою господарську діяльність.

Окрема увага приділялася організації бухгалтерського обліку на підприємстві на всіх рівнях такої організації (визначено форму ведення та форму організації бухгалтерського обліку, розглянуто облікову політику та проведено огляд програм за допомогою якої облік на підприємство частково автоматизується) – тобто на методологічному, організаційному та технічному рівнях.

Детально розглядалися аспекти обліку операційних витрат на ТОВ «Галіївський маслозавод» та порівнювалися з законодавчими нормами, було проаналізовано яким чином теоретичні аспекти обліку застосовуються на практиці.

За інформацією, яка була наведена в даному розділі можна продовжити те, що вже було зазначено у минулому розділі – законодавча база щодо обліку операційних витрат є доволі чітко сформованою, підприємство може обирати з існуючих методів обліку, які найбільше йому підходять та розробляти свою облікову політику в межах законодавства.

Порядок заповнення та подання звітності повністю регулюється законодавством і підприємство дотримується встановлених вимог. Форми звітності, закріплені на законодавчому рівні дозволяють підприємству відображати у звітності усю суттєву інформацію, яка в подальшому може використовуватися для аналізу як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Коротко було розглянуто оподаткування операційних витрат. За результатами дослідження можна зробити висновок – власне самі операційні витрати не є об'єктом оподаткування, однак окремі елементи таких витрат можуть оподатковуватися на різних етапах діяльності, а операційні витрати напряду впливають на формування фінансового результату підприємства, та, відповідно на розрахунок податку на прибуток за звітний період.

Варто зазначати, що на підприємстві розроблена система управлінського обліку та специфічних форм внутрішньої звітності, яка спрямована для внутрішнього користування та аналізів доходів та витрат на підприємстві.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ В АТ «ГАЛІЇВСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»

Параграф 3.1. Оцінка основних аналітичних показників діяльності досліджуваного підприємства.

Аналіз підприємства є невід'ємною складовою його оцінки. Аналіз підприємства дає змогу надати характеристику його діяльності в цілому, вказати його місце на ринку, а також, інформація, яку можна виокремити за допомогою аналізу може бути використана для розробки подальших планів діяльності підприємства.

При цьому аналіз галузі вже здійснювався у минулому розділі даної роботи під час надання економічної характеристики підприємства. Натомість в даному розділі буде наведена інформація про методологію проведення аналізу в цілому, та здійснено аналіз інших показників діяльності (аналіз активів, пасивів, доходів, витрат тощо).

Розпочнімо з загальної методології аналізу.

Аналіз – це метод наукового дослідження певного об'єкта шляхом його розкладу на складові частини, для визначення його складу і властивостей якої-небудь речовини та їх подальшого дослідження.

Аналіз проводиться в декілька послідовних етапів:

1. Визначення мети аналізу та його завдань виходячи з мети;
2. Вибір методів та прийомів, за допомогою яких буде здійснюватися такий аналіз;
3. Пошук інформаційної бази для його проведення;
4. Власне проведення аналізу та виокремлення за результатами його проведення.

В даному випадку метою аналізу є повне дослідження усіх основних аспектів діяльності ТОВ «Галіївський маслозавод».

До аналізу ставляться наступні завдання:

- дослідити доходи та витрати підприємства;
- визначити його рентабельність та фінансову стійкість;
- знайти шляхи покращення фінансового стану підприємства.

Задля цього будуть використовуватися такі методи проведення аналізу як:

- Горизонтальний аналіз – порівняння показників звітності різних періодів для виокремлення загальних тенденцій та з'ясування потенційних причин та шляхів покращення фінансового стану підприємства;
- Вертикальний аналіз – дослідження показників структури звітності – що дозволить знайти найсуттєвіші статті доходів та витрат підприємства та знайти шляхи їх оптимізації;
- Коефіцієнтний аналіз – використання різноманітних відносних коефіцієнтів для детального аналізу окремих складових діяльності підприємства.
- Синтез – мається на увазі поєднання декількох методів аналізу для покращення розуміння наявної інформації (наприклад, проведення аналізу горизонтальних змін у структурі балансу підприємства тощо).

Інформаційною базою буде виступати фінансова звітність підприємства (управлінську звітність підприємство з метою запобігання розповсюдження комерційної таємниці, адже в управлінській звітності наявна інформація про всю сировину яка використовується для виробництва продукції, а також їх постачальники).

При цьому варто зазначити, що аналіз власне операційних витрат підприємства буде проведено у наступному параграфі даної роботи, натомість у даному буде проведено аналіз діяльності підприємства в цілому.

Для початку варто провести аналіз балансу підприємства, при цьому як вертикальний (дослідження структури), так і вертикальний (як змінився стан підприємства за звітний рік). Інформацію наведено у таблиці нижче:

Таблиця 3.1

Аналіз балансу ТОВ «Галіївський маслозавод»

Показник	Дані на початок періоду, тис. грн.	Дані на кінець періоду, тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %	Частка у структурі балансу на початок періоду, %	Частка у структурі балансу на кінець періоду, %	Структурне відхилення, п.п.
Основні засоби, в т.ч.	5626	5674	48	0,85	7,03	5,66	-1,37
первісна вартість	7307	7986	679	9,29	9,13	7,97	-1,16
накопичена амортизація	-1681	-2312	-631	37,54	-2,10	-2,31	-0,21
Незавершені капітальні інвестиції	1209	4183	2974	245,99	1,51	4,17	2,66
Усього необоротних активів:	6835	9857	3022	44,21	8,54	9,83	1,29
Запаси, в т.ч.	38252	58356	20104	52,56	47,79	58,22	10,43
виробничі запаси	29605	25108	-4497	-15,19	36,98	25,05	-11,94
готова продукція	8647	33248	24601	284,50	10,80	33,17	22,37
Дебіторська заборгованість	30858	19950	-10908	-35,35	38,55	19,90	-18,65
Грошові кошти	2277	849	-1428	-62,71	2,84	0,85	-2,00
Витрати майбутніх періодів	7	7	0	0,00	0,01	0,01	0,00
Інші оборотні активи	1817	11217	9400	517,34	2,27	11,19	8,92
Усього оборотних активів:	73211	90379	17168	23,45	91,46	90,17	-1,29
Власний капітал	100	100	0	0,00	0,12	0,10	-0,03
Непокріті збитки	-6067	-5986	81	-1,34	-7,58	-5,97	1,61
Усього власного капіталу:	-5967	-5886	81	-1,36	-7,45	-5,87	1,58
Розрахунки з постачальниками	13336	15856	2520	18,90	16,66	15,82	-0,84
Розрахунки за податками	182	364	182	100,00	0,23	0,36	0,14
Розрахунки за ЄСВ	284	380	96	33,80	0,35	0,38	0,02
Розрахунки із зарплати праці	1135	1470	335	29,52	1,42	1,47	0,05
Інші поточні зобов'язання	71076	88052	16976	23,88	88,79	87,84	-0,95
Усього поточних зобов'язань:	86013	106122	20109	23,38	107,45	105,87	-1,58
Усього БАЛАНС:	80046	100236	20190	25,22	X	X	X

Керуючись вищенаведеною інформацією можна зробити висновки про наступне:

1. Загальна валюта балансу зросла на 20190 тис.грн. (тобто на 25,22%) за звітний період. Потенційно це є позитивною тенденцією, оскільки свідчить про розширення діяльності підприємства, однак для остаточної відповіді спочатку потрібно проаналізувати наступні показники;

2. Збільшилася кількість необоротних активів підприємства, а саме на 3022 тис. грн. (або ж на 44,21%). В цілому це є потенційно позитивним показником, адже може свідчити про розширення діяльності підприємства, однак також варто врахувати, що власне первісна вартість основних засобів зросла на 679 тис. грн. (9,29%), а накопичена амортизація на 631 тис. грн. (37,54%); залишкова ж вартість активів збільшилася лише на 48 тис. грн. (0,85%). Тобто можна сказати, що підприємство поступово оновлює зношені основні засоби, що звісно є гарним показником, адже свідчить про те, що підприємство слідкує за станом своїх основних засобів і не збирається зменшувати випуск продукції через їх вибуття.

3. Також варто зазначити, що значно зріс обсяг незавершених капітальних інвестицій, а саме, на 2974 тис. грн.. (або ж на 245,99%). Саме це і спричинило зростання загальної кількості необоротних активів. Виходячи з усього вищенаведеного можна зробити два припущення: або підприємство придбаває нові об'єкти основних засобів, але поки не вводить їх в експлуатацію у зв'язку з тим, що ще функціонують старі, або ж, нові основні засоби будуть призначені для відкриття нової виробничої лінії;

4. Зросла кількість запасів на 20104 тис. грн.. (або ж на 52,56%), з яких приріст 20104 тис. грн. (52,56%) припадає на готову продукцію, а власне сировина зменшилася на 4497 тис. грн. (-15,19%). Враховуючи вищенаведене, можна сказати що незавершені капітальні інвестиції

спрямовані власне на оновлення основних засобів, а не на їх збільшення (адже не спостерігається зростання кількості сировини).

5. Також спостерігається значне збільшення кількості готової продукції на складі підприємства, що можна було б назвати умовно позитивною тенденцією, якби не той факт, що обсяги розрахунків з покупцями зменшилися на 10908 тис. грн. (або ж на -35,35%). Власне зменшення дебіторської заборгованості можна було б назвати позитивним показником, адже це свідчить про те, що покупці сплачують за придбані товари (що в свою чергу свідчить про відсутність або, принаймні про малий розмір сумнівної/безнадійної заборгованості), однак з урахуванням зростання кількості готової продукції на складі можна зробити припущення, що підприємство не може з якихось причин продати все, що вона виготовляє. Для більш детального дослідження даного питання варто було б провести більш детальний аналіз ринку (зокрема в розрізі цінової політики підприємства, а також географії продажів товарів), однак це не є темою даної роботи. На даному етапі радимо розглянути можливість пошуку нових ринків збуту в інших областях України (з цим не має виникнути проблем, адже марка під якою виготовляє свою продукцію підприємство добре відома по всій державі).

6. Варто врахувати, що значно збільшилася кількість інших оборотних активів, а саме на 9400 тис. грн. (або ж на 517,34%), що потенційно можна було б назвати позитивною тенденцією, однак варто врахувати, що підприємство не надало примітки до річної фінансової звітності і не можна сказати, що саме знаходиться за цією статтею. Якщо припустити, що це обсяги незавершеного виробництва (що є найвірогіднішим варіантом, то це доповнить висновок п. 5 даного аналізу (що варто шукати інші ринки збуту).

7. Щодо грошових коштів та їх еквівалентів, то спостерігається їх різке скорочення, а саме на 1428 тис. грн. (або ж на -62,71%). Це є негативною тенденцією, адже скорочення грошових коштів на

підприємстві в майбутньому може призвести до зменшення його ліквідності і неможливості розрахуватися за своїми боргами.

8. Особливо, якщо враховувати зростання фактично усіх видів кредиторської заборгованості (на 2520 тис. грн. (18,90%) – розрахунків з постачальниками; на 182 тис. грн. (100%) – розрахунків за податками; на 96 тис. грн. (33,80%) – розрахунків за ЄСВ; на 335 тис. грн. (29,52%) – розрахунків з оплати праці; на 16976 тис. грн. (на 23,88%) – інших поточних зобов'язань).

9. При цьому варто врахувати, що інші поточні зобов'язання також не можна розкрити в повному обсязі через відсутність приміток до річної фінансової звітності, однак навіть і без цього видно, що ситуація на підприємстві з цієї точки зору є критичною. Знову радимо повернутися до рекомендацій п.5 і швидше знайти шляхи реалізації готової продукції задля отримання коштів і спрямувати їх частину на погашення хоча б частини кредиторської заборгованості. В додаток до вище зазначеного можна сказати, що приріст кредиторської заборгованості значно перевищує приріст дебіторської що є негативною тенденцією із тих же причин, які вже були зазначені вище).

10. З приводу власного капіталу ми бачимо негативну тенденцію, яка складається з двох аспектів. На даному етапі вже переходимо до вертикального аналізу (аналізу структури). По-перше, ми спостерігаємо дуже малу частку статутного капіталу у загальній частці пасивів підприємства (лише трохи більше 0,1% проти решти 99,9% залученого капіталу), що свідчить про те, що майже весь капітал підприємства є залученим, а отже – у випадку якщо всі контрагенти підприємства будуть вимагати погашення заборгованостей перед ними, то підприємство буде змушено продати всі свої активи і припинити своє існування. По-друге, ми бачимо значну кількість непокритих збитків минулих періодів, хоча щодо них можна сказати, що хоч невеликими частками, але збитки поступово погашаються. Радимо розглянути можливість збільшення власного

капіталу підприємства шляхом збільшення статутного капіталу підприємства шляхом прийняття відповідного рішення Загальними зборами Засновників ТОВ.

11. Говорячи про структуру балансу підприємства варто приділити увагу співвідношенню необоротних активів та оборотних. Спостерігаємо, що частка необоротних становить близько 9-10% (і має незначну тенденцію до збільшення), а решту 90% займають оборотні активи. Це пов'язано з тим, що виробництво не потребує значної кількості обладнання, однак ресурсна база необхідна для виробництва є дуже об'ємною. Також варто сказати що значну кількість оборотних активів складає виготовлена продукція (майже третину від усіх оборотних активів)

12. Серед іншого можна зазначити, що найбільших змін зазнали дебіторська заборгованість (-18,65 п.п.) та запаси (+10,43 п.п.). В додаток до усього вищенаведеного можна припустити, що більшість наявних грошових коштів підприємство витратило на закупівлю сировини і виготовлення продукції, однак все ж таки необхідно знайти шляхи реалізації цієї продукції. Інші зміни у структурі балансу є незначними.

Для подальшого аналізу необхідно розглянути за тим же принципом Звіт про фінансові результати підприємства, для цього розрахуємо всі необхідні показники і занесемо їх в таблицю 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз фінансових результатів ТОВ «Галіївський маслозавод»

Показник	Дані поточного періоду, тис. грн.	Дані попереднього періоду, тис. грн.	Абсолютне відхилення, грн.
Чистий дохід	333286	154730	178556
Собівартість реалізованої продукції	-316146	-153804	162342
Валовий прибуток:	17140	926	16214
Інші операційні доходи	163	286	-123
Адміністративні витрати	-4572	-2456	2116
Витрати на збут	-11679	-6189	5490
Інші операційні витрати	-673	-1002	329
Фінансовий результат від операційної діяльності	379	-8435	8814
Фінансові доходи	170	157	13
Інші доходи	-	8432	-8432
Фінансові витрати	450	-	450
Фінансовий результат до оподаткування	99	154	-55

Як бачимо з таблиці вище, у звітному році майже в два рази збільшилися чисті доходи підприємства, однак разом з тим майже на ту ж величину збільшилася і собівартість реалізованої продукції, що свідчить про збільшення виробництва. З урахуванням того, що значно збільшилася кількість готової продукції, а вартість ОЗ фактично не змінилася (незавершені капітальні інвестиції спрямовані на заміщення старого обладнання) – можна було б зробити припущення, що збільшилася кількість населення у області за рахунок внутрішньої міграції зі східних областей, що призвело до збільшення попиту. Однак разом з тим, залишки готової продукції свідчать швидше про те, що підприємство зробило ставку на збільшення попиту, але не знайшло шляхи реалізації продукції.

Тим не менше, варто сказати що вдвічі збільшилася фактично кожна стаття витрат, що з одного боку є логічним продовженням збільшенню обсягів реалізації, однак в той же час варто зазначити, що дані витрати не є прямо-пропорційними до виробничих, а отже радимо підприємству звернути увагу на дане питання і дослідити, чи можливо скоротити дані витрати. (більш детально дане питання буде досліджене у параграфі 3.3. даної роботи).

Також можемо спостерігати, що зникли інші доходи у порівнянні з попереднім роком. На мою думку, це пов'язано з тим, що у минулому періоду підприємство продало частину активів щоб уникнути збитків, а в даному не було такої необхідності.

Далі розрахуємо інші показники необхідні для більш детального аналізу діяльності підприємства:

1. Показник абсолютної ліквідності становить 0,008 наприкінці періоду (проти 0,032 на початку). Це означає, що підприємство не зможе розрахуватися за своїми зобов'язаннями грошовими коштами у разі потреби і йому доведеться продавати і інші активи для цього. (мінімально рекомендоване значення даного показника має становити щонайменше 1). Окрім того ми бачимо що значення показника значно погіршилося (в чотири рази) за період.

2. Показник загальної ліквідності становить 0,8516 наприкінці періоду (проти 0,8512 на початку періоду). Тобто в цілому можна сказати, що значних змін не відбулося. Однак варто зазначити, що значення даного показника навіть менше за 1, а це означає, що для погашення своєї заборгованості в разі потреби підприємству доведеться продавати не лише оборотні активи, а взагалі всі, що де-факто буде означати ліквідацію підприємства як банкрута.

3. Рентабельність активів становить всього 0,11% по результатам звітного періоду, що є дуже низьким показником, однак з наведених вище даних це і так вже було очевидним явищем. Радимо підприємству переглянути доцільність підвищення цін на продукцію (однак не на велику ціну, адже це може змусити покупців перейти до купівлі продукції конкурентів), а також, знову ж таки, пошукати нові шляхи збуту продукції.

4. Показник фінансової стійкості підприємства неможливо розрахувати, адже власний капітал є від'ємною величиною. Виходячи з цього робимо висновок, що ситуація в даному плані є надто критичною і

радімо винести дане питання на Загальні збори учасників. Можливим варіантом вирішення даної проблеми може бути збільшення статутного капіталу підприємства за рішенням учасників як вже зазначалося вище.

Далі проведемо аналіз показників ділової активності:

З таблиці нижче можна зробити висновок, що оборотність фактично усього є на доволі низькому рівні, хоча і в межах норми. Аналізувати кожен показник окремо є недоцільним, з урахуванням того, що основна проблема підприємства полягає у нерентабельності та капіталі.

Таблиця 3.3

Аналіз показників ділової активності ТОВ «Галіївський маслозавод»

№ з/п	Назва показника	Значення показника	Характеристика показника
1	Коефіцієнт оборотності активів	3,70	Показує швидкість обороту всіх активів підприємства
2	Тривалість обороту усіх активів	98,72	Характеризує тривалість одного обороту активів у днях
3	Коефіцієнт оборотності необоротних активів	39,93	Показує швидкість обороту необоротних активів підприємства
4	Тривалість обороту необоротних активів	9,14	Характеризує тривалість 1 обороту необоротних активів у днях
5	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	4,07	Показує швидкість обороту оборотних активів за аналізований період
6	Тривалість обороту оборотних активів	89,58	Виражає тривалість обороту мобільних активів за аналізований період
7	Коефіцієнт оборотності запасів	89,58	Відображає швидкість обороту запасів
8	Тривалість обороту запасів	6,90	Показує швидкість перетворення запасів з матеріальної у грошову форму
9	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	52,90	Показує число оборотів здійснених дебіторською заборгованістю
10	Тривалість обороту дебіторської заборгованості	13,12	Характеризує тривалість одного обороту дебіторської заборгованості
11	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	3,29	Показник швидкості обороту кредиторської заборгованості
12	Тривалість обороту кредиторської заборгованості	27,82	Характеризує період часу, за який підприємство покриває термінову заборгованість

Тобто в цілому по підприємству можна сказати, що є як негативні, так і позитивні моменти. Особливо підприємству варто звернути увагу, як вже і зазначалося – на можливість збільшення власного капіталу (або ж хоча б на початковому рівні зменшити різницю між власним та залученим капіталом).

Також необхідно звернути увагу на вирішення проблеми рентабельності активів шляхом перегляду цінової політики. І найголовніше – необхідно покращити ліквідність підприємства, тобто збільшити кількість грошових коштів, які можуть бути швидко використані для погашення кредиторської заборгованості.

В наступних параграфах даної роботи буде наведена методологічна база для аналізу власне операційних витрат на підприємстві та аналіз цих витрат.

Параграф 3.2. Інформаційне та методичне забезпечення економічного аналізу операційних витрат на підприємстві

Переходячи безпосередньо до аналізу операційних витрат на підприємстві варто зазначити той факт, що на підприємстві реалізовано для цих цілей окрему ланку управлінського обліку, однак в даній роботі можна навести лише опис цього процесу, а власне сам аналіз можна здійснити лише на підставі звітності, адже підприємство не надає управлінську інформацію для зовнішнього користування, що є гарним рішенням з точки зору захисту комерційної таємниці підприємства.

Аналіз операційних витрат на підприємстві – це не просто аналіз, але й контроль за такими витратами. Процес аналізу на підприємстві відбувається в декілька етапів:

1. Використання звітності для проведення загального поверхневого аналізу для пошуку потенційно проблемних питань, які необхідно розглянути детальніше;
2. Підготовка інформації з рахунків бухгалтерського обліку задля їх використання у цілях управлінського обліку (збір даних по аналітичному обліку);
3. Проведення аналізу на підставі зібраних даних управлінського обліку та виведення основних висновків.

Розглянемо кожен з цих етапів детальніше.

На першому етапі бухгалтерія підприємства здійснює базовий аналіз звітності. Виходячи з цього аналізу надалі розробляється план детального аналізу і підготовка для нього інформаційної бази.

Далі ведеться збір інформації з рахунків аналітичного обліку та створюється власні бази даних (таблиці даних) в які заноситься інформація про понесені витрати на виробництво окремої партії продукції та про постачальників цієї продукції (в горизонтальному розрізі таким чином можна побачити з якої сировини менше відходів, а разом з порівнянням ціни на сировину – можна обрати найкращих постачальників з поміж наявних).

Далі в окрему таблицю збираються дані про контрагентів-дебіторів. В даній таблиці зазначається інформація про контрагента, обсяги реалізованої йому продукції (за партіями наростаючим підсумком), а також відображаються факти надходження коштів від даних контрагентів.

Така структура таблиці дозволяє підприємству слідкувати за яку реалізовану продукцію вони отримали кошти, а отже – коли саме і в якому розмірі їм визнавати доходи та витрати згідно облікової політики підприємства.

В подальшому також проводиться аналіз надійності даних дебіторів. Наприклад, якщо контрагент придбав протягом року 4 партії товару і на кінець періоду заплатив лише за одну – то є серйозні питання щодо того, чи варто продовжувати вести з ними співпрацю.

При аналізі операційних витрат підприємство використовує звичайні методи аналізу такі як горизонтальний аналіз та вертикальний аналіз (для визначення загальних тенденцій).

При детальному аналізі кожного з дебіторів робиться акцент на дослідженні факту оплати за реалізовані товари, а в разі відсутності такої оплати підприємство може вдаватися до поверхневого аналізу платоспроможності контрагентів за інформацією наявною у вільному доступі в Інтернеті (адже більшість підприємств публікують свою фінансову звітність).

Тим не менше серед недоліків такого аналізу можна зазначити той факт, що даний аналіз є ретроспективним і здійснюється вже на основі операцій які

відбулися. Підприємству ж необхідно вдаватися також і до перспективного аналізу, а саме, як планувати свої доходи і витрати на майбутнє (зокрема при виборі оптимальних постачальників), так і, в першу чергу проводити в перспективі аналіз дебіторів – адже при продажу товарів неліквідним підприємствам є великі ризики не отримати кошти за реалізовані товари. Повертаючись до попереднього параграфу роботи – якщо припустити, що «інші поточні активи» являють собою сумнівні дебіторські заборгованості, то можна сказати, що підприємство і втрачає свої грошові через те, що контрагенти не сплачують за отримані товари (однак дане припущення є виключно теоретичним, адже немає жодної інформації про те, що знаходиться за цією статтею). Тим не менше навіть якщо проблема з оплатою за товари з боку дебіторів наразі відсутня – все одно необхідно проводити такі перспективні аналізи, щоб не потрапити у ще більш скрутне становище.

Нижче буде наведено зразки таблиць утому форматі, в якому на підприємстві акумулюють інформацію задля цілей управлінського обліку

Таблиця 3.4

Зразок таблиці про дані по витратам, понесеним на виробництво продукції

№ з/п	Найменування продукції	№ партії	Понесені витрати									Оприбутковано на склад продукції	
			Сировини А			Сировини Б			Зарплати та ЄСВ	Комунальних послуг	Інші витрати	К-сть	Сума, грн.
			К-сть	Сума, грн.	Постачальник	...	...	...					
1	Масло солодко-вершкове 72%	1	5	200	ТОВ «Молоко»	...	...	...	1220	600	200	50	2220
		2	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
		3	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
2	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Варто сказати, що дана таблиця ведеться у програмі Excel і є значно розширеною в ширину (адже на виробництво одного виду продукції використовується декілька видів сировини і вмістити такий об'єм інформації на один листок неможливо. У разі потреби підприємство друкує дану таблицю одразу на декількох аркушах та з'єднує їх між собою (так само як ведуть головну книгу на багатьох підприємствах).

Таблиця 3.5

Зразок таблиці про дебіторів підприємства

№ з/п	Найменування дебітора	Поставлена продукція	Дата поставання	К-сть	Сума, грн.	Собівартість	Отримано кошти (дата)	Отримано коштів, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ФОП «Савчук І.М.»	Масло солодко вершкове 72% Партія №1	21.03.2024	100	5000	2800	29.04.2024	4000
		2	...	...	...	...	...	...
		3	...	...	...	...	...	...
2	...	...	...	...	...	...	...	...

Продовження таблиці 3.5. (горизонтальне)

Витрати визнано у розмірі		Ознака сумнівності дебітора	Не визнані витрати, грн.	№ з/п
%	Сума, грн.			
10	11	12	13	14
80	2240	- (вчасно сплатив суму згідно договору)	560	1.1.
...	...	...	...	1.2.
...	...	...	...	1.3.
...	...	...	...	2.1.

Як видно з вищенаведеної таблиці, за цією формою справді легко вести облік доходів і витрат підприємства (зокрема в частині того який обсяг витрат визнавати згідно облікової політики підприємства).

З одного боку ведення управлінського обліку ускладнює роботу бухгалтерії (шляхом надмірного навантаження на бухгалтера), однак з іншого – в окремих частинах це може і полегшити роботу в майбутньому. Наприклад для даного прикладу можна сказати, що завдяки веденню управлінського обліку бухгалтерії не потрібно кожного разу шукати інформацію коли і в якому обсязі контрагенту поставили товар, а також, непотрібно кожного разу робити окремі розрахунки, адже формули в комірках даної таблиці на підприємстві є записаними і не змінюються, що значно пришвидшує ведення даного процесу.

Параграф 3.3. Аналіз операційних витрат на підприємстві.

У попередніх параграфах даної роботи було проведено загальний аналіз фінансового стану підприємства, а також надавалася інформація про орієнтовні шляхи аналізу операційних витрат на підприємстві.

Якщо точніше, то у минулому параграфі надавалася інформація про те, як на підприємство реалізовано управлінський облік задля цілей контролю операційних витрат на підприємстві.

В цьому ж параграфі буде стисло проаналізовано операційні витрати підприємства за елементами витрат (провести детальний аналіз за інформацією, наведеною в параграфі 3.2. неможливо, адже підприємство не надає управлінську інформацію для зовнішніх користувачів).

Для проведення такого аналізу скористаємося наявними можливостями, а якщо точніше, то розділом III Звіту №2 Фінансової звітності «Звіт про фінансові результати». Для наочності відображення інформації сформуємо таблицю 3.5.

Хоч дана таблиця є трохи громіздкою і, можливо незрозумілою, однак вона містить всю інформацію необхідну для проведення даного аналізу.

Для початку проаналізуємо горизонтальні та вертикальні зміни різних витрат (собівартість, адміністративні, витрати на збут тощо).

Як видно з нижче наведеної таблиці собівартість реалізованої продукції зросла на 162342 тис. грн. (або ж на 105,55%). Дане зростання спричинене збільшенням обсягів реалізації продукції, про що свідчить зростання чистого доходу на 115,40%. Варто виокремити, що темпи приросту доходу є вищими, аніж темпи приросту собівартості – це можна пояснити тим, що ціна реалізації вище собівартості виготовлення продукції.

Разом з тим варто зазначити, що зросли і всі інші витрати (як вже зазначалося при аналізі в параграфі 3.1. даної роботи), при цьому темпи приросту склали 86,16% для адміністративних витрат та 88,71% для витрат на збут відповідно.

Таблиця 3.5

Аналіз фінансових результатів ТОВ «Галіївський маслозавод»

Показник	Дані поточного періоду, тис. грн.	Дані попереднього періоду, тис. грн.	Аб солютне відхилення, тис. грн.	Від носне відхилення, %	Частка у структурі доходів/витрат поточного періоду, %	Част ка у структурі доходів/вitra т попереднього періоду, %	Структу- рне відхиленн я, п.п.
Чистий дохід	3332	1547	17	11	99,90	99,71	0,
Собівартість реалізованої продукції	86	30	8556	5,40	94,79	94,10	19
Валовий прибуток:	0	926	214	50,97	X	X	X
Інші операційні доходи	163	286	123	43,01	0,05	0,18	0,13
Адміністративні витрати	4572	2456	16	86,	1,37	1,50	0,13
Витрати на збут	11679	6189	90	88,	3,50	3,79	0,29
Інші операційні витрати	-673	1002	9	32	0,20	0,61	0,41
Фінансовий результат від операційної діяльності	379	8435	14	104,49	X	X	X
Фінансові доходи	170	157	13	8,2	0,05	0,10	0,05
Інші доходи	-	8432	8432	-	-	0,10	0,1
Фінансові витрати	-450	-	0	45	0,13	-	0,
Фінансовий результат до оподаткування	99	154	-55	35,71	X	X	X
Матеріальні витрати	2668	1312	13	10	80,00	80,30	0

	16	56	5560	3,28			
Оплата праці	2463	1160	13	11	7,39	7,10	0
1	0	031	2,34				
Відрахування на соціальні заходи	5270	2536	27	10	1,58	1,55	0
			34	7,81			
Амортизація	631	162	46	28	0,19	0,10	0
			9	9,51			
Інші операційні витрати	3617	1789	18	10	10,85	10,95	0
2	7	275	2,11				
Разом витрат:	3335	1634	17	10	X	X	X
20	51	0069	4,05				

Темпи приросту цих витрат є нижчими, аніж приріст собівартості та чистого доходу. Потенційно це можна було б назвати позитивним показником, однак варто врахувати наступне – якщо витрати на збут можуть бути відносно пропорційними до обсягів реалізації, то адміністративні витрати не залежать від цього, а тому варто провести детальний аналіз того, чому саме зросли адміністративні витрати та розглянути можливість їх скорочення.

Порівнюючи доходи та витрати в цілому, можна сказати, що загальне перевищення усіх доходів над витратами склало 379 тис. грн.. в межах операційної діяльності (що набагато більше збитків в розмірі 8435 тис. грн.. за попередній звітний період). Збільшення валового прибутку є, без сумніву позитивною тенденцією, однак також потрібно врахувати, що у минулому звітному періоду розпочалася повномасштабна війна, що, швидше за все і призвело до збитків у минулому періоді.

Окремо варто звернути увагу на інші доходи (хоч вони і не стосуються операційної діяльності) – у минулому році вони становили 8432 тис. грн. при збитках від операційної діяльності в 8435 тис. грн. Тобто можна зробити припущення, що підприємство продало частину своїх активів для покриття збитків. В поточному ж році наявні фінансові витрати, що є негативним явищем з урахуванням і так скрутного фінансового становища підприємства (параграф 3.1.).

По структурі витрат варто сказати, що найбільшу їх частку (майже 95%) займає собівартість реалізації і дана частка має тенденцію до збільшення. Частка витрат на збут становить близько 3,5%, а адміністративних витрат – близько 1,5% і мають тенденцію до поступового зниження у загальній структурі витрат.

Переходячи до аналізу витрат за елементами – можна сказати, що найбільшу частку займають матеріальні витрати (80%), на другому місці – витрати на оплату праці (7,4%), далі відповідно відрахування на соціальні заходи (1,6%). Решта витрат займають зовсім мізерну частку у загальній

структурі. При цьому варто зазначити, що фактична кожна з цих статей витрат має приблизно однакові темпи приросту.

Найбільше з поміж них виділяються витрати на оплату праці (приріст 112%). Враховуючи вже наведені вище дані можна зробити припущення, що саме зростання заробітної плати на підприємстві і стало причиною значного зростання власне адміністративних витрат.

Також значно збільшилися витрати на амортизацію, на нашу думку, це пов'язано з тим, що підприємство використовує виробничий метод нарахування амортизації для виробничих потужностей.

Дуже цікавою є стаття інших операційних витрат, враховуючи той факт, що сировина для виробництва є доволі швидкопсувною, а також війну в державі – можна зробити висновок, що дані витрати пов'язані з псуванням та нестачами сировини. З огляду на це – радимо підприємству розглянути можливість зменшення закупівель сировини для зменшення її псування (купувати виключно таку кількість, яка необхідна для виробництва).

Аналізуючи витрати підприємства (у порівнянні з відповідними доходами) в цілому ж можна сказати, що підприємство намагається «триматися на плаву» не дивлячись на всі зовнішні негативні фактори. Тим не менше, є цілий ряд внутрішніх факторів, які призводять до збільшення витрат підприємства і які можна оптимізувати.

Висновки до розділу 3

1. Було проведено короткий аналіз фінансового стану підприємства та показників його ділової активності. Розглянути методичне забезпечення операційних витрат на основі даних управлінського обліку, а також проведено стислий аналіз витрат за даними фінансової звітності.

2. Для забезпечення розвитку діяльності підприємства у сучасних умовах підприємству необхідну утримувати фінансову

стійкість. Для цього необхідно проводити постійні аналізи для отримання оперативної інформації та можливостей оптимізації доходів та витрат підприємства.

3. Для оцінки фінансової стійкості та ділової активності було проведено класичний фінансовий аналіз за показниками фінансової звітності підприємства і зроблено відповідні висновки.

4. Для покращення фінансового стану та забезпечення фінансової стійкості радимо підприємству в першу чергу приділити більше уваги розробці планів на майбутнє (тобто проводити перспективні аналізи, а не лише ретроспективні).

5. Фінансовий стан підприємства залишає бажати кращого і причиною цього є здебільшого зовнішні фактори на які підприємство не може вплинути (війна в державі, атипові зміни попиту на продукцію, в минулому одним з таких факторів швидше за все був і карантин через пандемію SARS-CoV-2).

6. Показники ділової активності знаходяться у критичному низьких значеннях, ситуацію необхідно виправляти якнайшвидше. Задля цього можна скористатися пропозиціями, наведеними у даному розділі роботи (зокрема – перегляд цін на продукції, пошук шляхів диверсифікації ринків збуту).

7. При аналізі витрат підприємства було виявлено, що їх частина спровокована внутрішніми факторами на які можна вплинути задля оптимізації таких витрат.

8. В цілому система аналізу на підприємстві є доволі розвиненою і опирається на дані управлінського обліку, що є позитивним явищем однак має ряд певних недоліків про які вже було написано вище.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У даній випускній кваліфікаційній роботі на здобуття освітньо-кваліфікаційного ступеню «бакалавр» було проаналізовано періодичну та наукову літературу, а також і законодавчу базу щодо ведення бухгалтерського обліку та аналізу в цілому, та, зокрема, в частині обліку і аналізу операційних витрат приватних підприємств.

Було наведено методичне забезпечення такого обліку та аналізу з як з точки зору законодавства та літератури, так і з точки зору практичної частини реалізації даних методик.

Під час роботи була акцентована увага на можливість внесення змін в чинне законодавство задля покращення розуміння сутності операційних витрат підприємства, однак також було зазначено, що дане рішення може бути недоцільним, адже за такими тлумаченнями можна звертатися і до наукової літератури. Хоча, зрештою, задля запобігання «двоєкого» трактування законодавства не варто повністю відкидати таку можливість.

За результатами проведеного дослідження було зроблено такі висновки:

1. З моменту становлення незалежності України система бухгалтерського обліку пройшла через суттєвий ряд реформ, які стосувалися майже всіх сфер ведення бухгалтерського обліку.
2. Частина цих змін пов'язана з Євроінтеграцією України і має на меті уподібнення національних стандартів ведення бухгалтерського обліку до міжнародних.
3. В цілому, усі нововведення були спрямовані на покращення якості бухгалтерського обліку та забезпечення його прозорості (зокрема в частині публікації фінансової звітності).
4. Для кращого розуміння практичного застосування методик ведення бухгалтерського обліку (зокрема і в частині обліку операційних витрат) було проаналізовано документацію Товариства з обмеженою відповідальністю «Галіївський маслозавод».

5. На основі отриманої інформації було виявлено наступне:

- Підприємство має право саме формувати свою облікову політику в межах чинного законодавства, тобто обирати окремі методи бухгалтерського обліку для їх застосування у своїй діяльності

- В законодавстві присутні окремі норми, які можуть трактуватися по-різному і бути предметом спорів між підприємствами та податковою службою, хоча обидва трактування законодавства знаходяться в рамках законодавчих норм (зокрема йдеться про порядок визнання доходів та витрат).

6. Щодо аналізу було виявлено наступне:

- Аналіз як такий не регулюється законодавчо, хоча це не можна назвати недоліком, адже аналіз є більше методологічним прийомом, який постійно вдосконалюється науковцями.

- Є дуже велика кількість методик проведення аналізу, що забезпечує можливість аналізувати фактичну всі аспекти діяльності підприємства, а користувачі вільні обирати самі окремі методики в залежності від завдань та цілей, які вони ставлять до такого аналізу.

- На підприємстві розроблена власна методика аналізу на основі даних управлінського обліку (який в свою чергу користується даними бухгалтерського обліку). Дану частину аналізу на підприємстві реалізовано на високому рівні, хоч це і неможливо в повній мірі описати, через відсутність документації, адже дані управлінського обліку є закритою інформацією від зовнішніх користувачів.

7. Під час написання даної роботи було виявлено і ряд недоліків, зокрема вони стосувалися власне практичної частини обліку та аналізу на підприємстві. Зокрема, дані недоліки більше стосувалися фінансового стану досліджуваного підприємства. За результатами проведеного аналізу було наведено орієнтовні рекомендації щодо покращення фінансового стану підприємства та оптимізації його витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

[1] – Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2003. 680 с.

[2] – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Закон України, Документ z0893-99, чинний, поточна редакція від 23.02.2024р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

[3] – Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт. – 2015. – 310с

[4] – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України, Документ 996-XIV, чинний, поточна редакція від 01.01.2024р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

[5] – Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Закон України, Документ z0027-00, чинний, поточна редакція від 03.11.2020р. [Електронний ресурс] – режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

[6] – Гончаров В.М. Внутрішній економічний механізм підприємства: навчальний посібник / В.М. Гончаров, Н.В. Касьянова, Н.В. Вещепура, Д.В. Солоха та ін.. – Донецьк: СПД Купріянов В.С., 2007. – 284 с.

[7] - Бланк І.А. Фінансовий менеджмент: навчальний курс. – К.: Ніка-Центр; Ельга, 2001. – 521 с.

[8] – Яланжи А. Проблематика визначення сутності поняття «Фінансові результати» / А. Яланжи // Підприємницька модель економіки та управління розвитком підприємства: тези I Міжнародної науково-практичної конференції (8-9 листопада 2018 р.). – Житомир, 2018. – С. 727-730. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/konferentsiya-ep.pdf>

[9] – Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень / І.М. Парасій-Вергуненко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний науковий журнал. Випуск 2. – 2016. – С. 107-115.

[10] – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності: Документ 929_013, прийняття від 01.01.2012р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

[11] – Основний вид діяльності згідно електронної бази YouControl: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/37107815/

[12] – Статут ТОВ «Галіївський маслозавод». Документи учасника публічної закупівлі з бази Prozorro: <https://public.docs.openprocurement.org>

[13] – Закон України «Про господарські товариства»: Закон України, Документ 1576-XII, чинний, поточна редакція від 31.03.2023р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

[14] – Висновок Експертно-інформаційної служби. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.prodolimp.com.ua/?page=laureats2008_1

[15] – Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Закон України, Документ z0336-13, чинний, поточна редакція від 03.01.2024р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

[16] – Офіційний сайт Державної служби статистики України – діяльність підприємств: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size_20.htm