

Міністерство освіти і науки України
Одеський національний технологічний університет
Кафедра обліку та аудиту



КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: «Витрати основної операційної діяльності ПП ФІРМА
«Гармаш»»: облік та аналіз»**

на здобуття ступеню вищої освіти «бакалавр»

Здобувачки _____ Вепревої М.А.

5 курсу 51 групи

Керівник _____ доц. Ощепков О.П.

Кваліфікаційна робота допускається до захисту

Рішення кафедри від ”14“ червня 2023 р., протокол № 15.

Завідувач кафедри обліку та аудиту _____ проф. Немченко В.В.

Одеса – 2023 рік

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки бізнесу і контролю
 Кафедра обліку та аудиту
 Ступінь вищої освіти “бакалавр”
 Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”
 Освітня програма “Облік і аудит”

ЗАТВЕРДЖУЮ

**Зав. кафедри обліку та
аудиту**

“__” _____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧКИ

Вепрєвій Марії Андріївні

1. Тема роботи: **«Витрати основної операційної діяльності ПП *ФІРМА «Гармаш»»: облік та аналіз»***
 Затверджена наказом ОНТУ від 18 серпня 2022 р. наказ № 465-03
2. Термін здачі здобувачем закінченої роботи **02 червня 2023 р.**
3. Вихідні дані до роботи: **Звітні дані про діяльність підприємства за 2020-2021р.р.**
4. Перелік питань, які потрібно розробити: **Сутність, значення та законодавча база обліку операційних витрат діяльності. Техніко-економічна характеристика підприємства та аналіз операційних витрат діяльності за два роки на ньому. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві та обліку операційних витрат діяльності на ньому. Висновки та пропозиції.**
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

6. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (вчене звання, П.І. п-Б)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 31 січня 2023 р.

Керівник _____ доц. Ощепков О.П.

Завдання прийняв до виконання _____ Вепрева М.А.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. <i>Розробка теоретичного розділу кваліфікаційної роботи</i>	31.01.23 - 05.03.23	
2. <i>Сутність, законодавча база та порядок проведення аудиту за напрямом кваліфікаційної роботи</i>	06.03.23 - 25.04.23	
3. <i>Організація бухгалтерського обліку на підприємстві та обліку за напрямом кваліфікаційної роботи на ньому</i>	26.04.23 - 25.05.23	
4. <i>Оформлення кваліфікаційної роботи</i>	26.05.23 - 02.06.23	

Здобувачка _____ Вепрева М.А.

Керівник роботи _____ доц. Ощепков О.П.

Несу відповідальність за ідентичність електронного та друкованого варіантів кваліфікаційної роботи, даю згоду на обробку персональних даних та не заперечую проти розміщення кваліфікаційної роботи на офіційних web-ресурсах ОНТУ.

Підтверджую, що в кваліфікаційній роботі відсутні порушення норм академічної доброчесності.

Здобувачка Вепрева М.А. _____

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи ступеню «Бакалавр» на тему: **«Витрати основної операційної діяльності ПП ФІРМА «Гармаш»»: облік та аналіз»**

Актуальність. Ефективна діяльність підприємства залежить від раціонального використання усіх видів ресурсів, які формують операційні витрати основної діяльності підприємства і впливають на його прибуток. Раціональне використання операційних витрат залежить від класифікації витрат, системи їх обліку, калькулювання, методів розподілу непрямих витрат. Тому, питання удосконалення обліку й контролю операційних витрат, що досліджуються в роботі, є актуальними.

Структура кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

У вступі розкрито актуальність обліку, аналізу, контролю витрат операційної діяльності підприємства, визначено мету і завдання дослідження.

У першому розділі проведено огляд нормативної бази, розглянуто економічну сутність операційних витрат, їх класифікацію за певними ознаками, досліджено теоретичні основи організації та методики обліку витрат, методи контролю та управління операційними витратами

У другому розділі надано техніко-економічну характеристику ПП ФІРМА «Гармаш», проведено аналіз основних показників його діяльності та тематичний аналіз витрат операційної діяльності підприємства.

У третьому розділі розглянуто облікову політику та особливості організації бухгалтерського обліку операційних витрат на підприємстві виноробної галузі ПП ФІРМА «Гармаш».

У висновках представлено узагальнені результати дослідження, а також висвітлено пропозиції щодо удосконалення організації обліку та контролю операційних витрат основної діяльності на ПП ФІРМА «Гармаш».

Кваліфікаційна робота містить: текстової частини - 67 стор., таблиць - 16, рисунків - 3, список використаних джерел з 43 найменувань.

Зміст

Вступ	5
1. Сутність та характеристика витрат операційної діяльності підприємства	8
1.1 Економічна сутність операційних витрат підприємства	8
1.2 Класифікація та структура операційних витрат підприємства	12
1.3 Організація аналітичного і синтетичного обліку операційних витрат основної діяльності підприємства	20
1.3.1. Облік загальновиробничих витрат	21
1.3.2. Облік адміністративних витрат	23
1.3.3. Облік витрат на збут	26
1.3.4. Облік інших операційних витрат	28
1.4. Управління операційними витратами діяльності підприємства з метою удосконалення їх обліку	30
2. Техніко-економічна характеристика та аналіз діяльності ПП ФІРМА «Гармаш»	35
2.1 Техніко-економічна характеристика ПП ФІРМА «Гармаш»	35
2.2 Аналіз операційних витрат діяльності ПП ФІРМА «Гармаш»	39
3. Організація та стан обліку операційних витрат на ПП ФІРМА «Гармаш»	45
3.1 Організація обліку на ПП ФІРМА «Гармаш»	45
3.2 Облік операційних витрат діяльності ПП ФІРМА «Гармаш»	54
Висновки та пропозиції	60
Список використаних джерел	64

ВСТУП

Мета кожного підприємства – це задоволення потреб споживачів і отримання найкращого фінансового результату для подальшого розвитку та вирішення соціально-економічних потреб життя його трудового колективу. Для вирішення цих питань відповідно до статуту, в якому визначається основний вид діяльності, витрати, які понесені для виробництва і реалізації такої продукції відносять до операційних витрат. Питанням дослідження операційних витрат присвячено багато робіт вітчизняних вчених, таких як Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, В.А. Дерій, В.М. Жук, З.В. Задорожний, М.Б. Кулинич, Л.В. Нападовська, Чумаченко та інші.

Не дивлячись на значну кількість наукових праць, ряд питань до складу і обліку операційних витрат залишається. В нормативних документах, таких як П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» зазначає, що витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства. Витрати операційної

Здобувачка	Вепрева М.А.			КРБ.ОтаА.1.465-03.3.3			
				Текстова частина	Стад		Стор.
						5	67
Керівник	Ощепков О.П.				ОНТУ		
Зав.каф.	Немченко В.В.						

діяльності групуються за економічними елементами відповідно до П(С)БО №16 «Витрати», які включають: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати. В науковій літературі існує багато ознак поділу операційних витрат в залежності від функцій, рівнів використання, від способу віднесення на фінансові результати. Фактори впливу на характеристику операційних витрат поділяють на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх факторів відносять такі, на які підприємство не має вплив: стан економіки країни в цілому; механізм державного регулювання підприємницької діяльності; стан ризиків факторів виробництва, такі як зараз війна; кон'юнктура споживчого ринку.

До внутрішніх факторів відносять ті, які безпосередньо залежать від стану, наявності факторів виробництва, організації і механізму управління виробництвом, обсяг та склад виготовленої продукції та організація її реалізації.

Тому важливе значення має організація механізму контролю за рівнем витрат та пошуки шляхів їх зменшення. Управління витратами включає в себе питання пошуку та виявлення чинників, які забезпечують економію усіх видів ресурсів; планування та нормування витрат за їхніми видами; облік та аналіз попередніх витрат; стимулювання робітників до економії та зниження витрат.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних основ з обліку операційних витрат основної діяльності підприємства відповідно їх структури і факторів впливу на їх використання.

Реалізація мети передбачає виконання наступних завдань:

- з'ясувати економічний зміст та структуру операційних витрат;
- розглянути особливості обліку операційних витрат;
- розглянути характеристику та документальне оформлення операцій з використання операційних витратних витрат;

- на досліджуваному підприємстві охарактеризувати особливості організації аналітичного та синтетичного обліку операційних витрат;
- проаналізувати фінансово-економічний стан та використання операційних витрат на досліджуємо підприємстві.

Об'єктом дослідження є інформаційне забезпечення даними про фінансово-господарські операції, які формують операційні витрати підприємства.

Предметом дослідження є організаційно-методичні основи відображення в обліку операційних витрат у ПП ФІРМА «Гармаш».

Методи дослідження. В роботі використані такі загальнонаукові методи досліджень як синтез, аналіз, порівняння, співставлення, метод коефіцієнтів та динаміки для зіставлення даних фінансової звітності

Інформаційне забезпечення - фінансово-економічна звітність ПП ФІРАМА «Гармаш» за 2020-02021 роки, Закони України, Постанови КМ України та інші нормативні акти, наукові статті та методичні вказівки виконання кваліфікаційної роботи ступеню «Бакалавр».

1.Сутність та характеристика витрат операційної діяльності підприємства

1.1 Економічна сутність операційних витрат підприємства

Розглядаючи підприємство як суб'єкт господарської діяльності, якій використовуючи систему факторів виробництва, створює продукт для задоволення суспільних потреб фізичних та юридичних осіб. Фактори виробництва виступають у формі сировини, матеріалів, основних засобів, робочої сили. Які в процесі виробництва об'єднуються в цілісну систему, в результаті якої створюється продукт. Вартісна їх оцінка буде визначати витрати на виробництво.

Разом з тим, є різні підходи до характеристики поняття витрати. Витрати треба розглядати як історичну економічну категорію, яка виникла разом з і становленням товарно-грошових відносин в процесі виробництва і реалізації продукту. Т аким чином, при розкритті сутності витрат необхідно враховувати тип економіки, економічний устрій, форми власності на засоби виробництва, функції торгівлі як галузі економіки.

Виходячі із основої виробничої функції, розглядали діяльність як те, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат і результатів. Прикладом може бути те що використовуючи математичні методи Є.Є. Слуцький відобразив взаємодію теорії попиту та пропозиції та теорію виробничих витрат [1].

В результаті увага була на проблемах виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, а також на питаннях нормативного обліку витрат. Витратами на виробництво (обіг), що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) є:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції;
- витрати, пов'язані з використанням природної сировини;
- витрати, пов'язані з удосконаленням технологій та організації виробництва, підвищенням рівня якості продукції, її надійності та

довговічності;

- витрати на винахідництво та раціоналізацію;
- витрати на забезпечення виробництва ресурсами та обслуговування виробничого процесу;
- витрати на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки;
- витрати природоохоронного призначення;
- витрати, які пов'язані з управлінням виробництвом, адміністративні витрати: витрати на відрядження, оплату консультаційних, інформаційних та аудиторських послуг, витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, оплата послуг банків;
- відрахування на державне соціальне страхування та платежі з обов'язкового страхування майна підприємств;
- платежі з короткострокових кредитів банків в межах встановленої ставки;
- знос основних виробничих фондів та нематеріальних активів, інші види витрат згідно з встановленим порядком [2, с.100-102].

В результаті подальшого дослідження витрат було формування собівартості продукції для обліку результатів діяльності. Для цього було запропоновано поділити витрати на постійні і змінні. А для формування собівартості продукції також були введені методи обліку витрат з використання систем «директ-кост» та стандарт-кост».

Можемо констатувати, що поняття витрат в процесі розвитку суспільства змінювалось, доповнювалось, але сам склад їх не змінювався(таки як матеріальні витрати , які зв'язані з придбанням сировини, витрати на оплату праці і зв'язаних з нею відрахувань, амортизація основних засобів). На основі обліку і контролю витрат сформувалась нова теорія управління витратами , яка включає теорію економіки підприємства, управлінський облік, менеджмент, аналіз та контролінг. Разом з тим, виникають нові поняття

витрат, як трансакційні витрати, екологічні витрати, трансформаційні витрати тощо [3]. Все це треба об'єднати в цілісну систему поняття категорії витрат.

Сутність економічної категорії «витрати» в результаті трансформації різних економічних теорій, починаючи з теорії неокласичної, як суми суми змінних і постійних для придбання факторів виробництва, теорії граничної корисності, та теорії трудових витрат. Тому витрати, які пов'язані з нарахуванням заробітної плати, є основою, що викликає інфляцію. В основі лежить теорія інфляційної спіралі, де заробітна плата – ціна робочої сили. Чим більше витрат робочої сили, тим більше витрати на заробітну плату, тим більше, в першу чергу, виробнича собівартість яка обумовлена технологічною собівартістю з виходом на повну собівартість продукції і на ціну реалізації продукції. Важливе для забезпечення конкурентоспроможності, індивідуальна ціна на продукцію повинна бути нижчою у порівнянні з галузевою ціною на аналогічну продукцію. Від цього буде залежити прибуток і рентабельність діяльності підприємства.

В сучасних умовах функціонування економіки погляд на категорію витрат досить різноманітний. Витрати виробництва ототожнюються з поняттям вартості виробництва продукту. Зокрема, С. А. Котляров вважає: «Витрати – це вартість ресурсів, викорис-товуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей організації.» [4, с.45]. Тобто, в результаті виробництва використовуються реальні ресурси, які в грошовій формі виступають як витрати, які можуть бути поточними і одноразовими.

Можемо казати, що витрати - це вартісне вираження використаних та споживаних ресурсів, які необхідні для реалізації виробничо-господарської діяльності підприємства та для досягнення його мети. Разом з тим, витрати в різних умовах використання виконують різні функції і різне призначення. Тому їх поділяють на операційні витрати, які безпосередньо використовуються для виробництва продукції відповідно статуту діяльності. Разом з тим, можуть бути витрати, які зв'язані з фінансовою діяльністю, інвестиційною діяльністю

та іншими видами діяльності. Ми розглядаємо основну діяльність підприємства і його витрати, тобто, операційні витрати діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства відповідно його Статуту, яка пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції, головною метою створення підприємства. Разом з тим, сама операційна діяльність поділяється на основну та іншу операційну діяльність. Так, відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства, тобто витрати підприємства, які спрямовані на виробництво або реалізацію продукції, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також з операціями, котрі її забезпечують або спричинені нею [5].

Відповідно до (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства [6].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» на момент продажу або збільшення зобов'язань відображаються у балансі фінансових активів. Оскільки саме витрати операційної діяльності слугують базою ціни товару і її нижньою межею для виробника, тому необхідно велику увагу приділити витратам виробництва, які не тільки в загальному обсязі витрат займають найбільшу питому вагу, характеризують ефективність роботи підприємства, а й відображають усі сторони виробничо-господарської діяльності. Рівень і розмір витрат формується під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів середовища підприємства [7].

До зовнішніх факторів можна віднести такі: стан економіки країни вцілому; механізм державного регулювання підприємницької діяльності; стан ризиків факторів виробництва; кон'юнктура споживчого ринку. Внутрішніми факторами, які впливають на розмір витрат є: структура капіталу; умови постачання сировини і матеріалів; технологічне використання сировини і

матеріалів, амортизаційна політика підприємства, стан та ефективність використання основних фондів; стан та ефективність використання трудових ресурсів; обсяг та склад і технологічність виготовленої продукції.

Для забезпечення характеру операційних витрат, їх структури та обліку, використовують наступні нормативні та законодавчі матеріали:

- Закони України, регулюючі господарсько-фінансову діяльність підприємств;
- Укази і розпорядження президента України;
- Постанови і рішення Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств;
- НП(С)БО 1, П(С)БО: 9; 16, 30, 31;
- Господарський, Податковий та інші Кодекси України;
- Методичні рекомендації, інструкції, вказівки, які зв'язані з веденням фінансово-господарської діяльності підприємства;
- План рахунків ведення бухгалтерського обліку операційних рахунків;
- Наказ про облікову політику підприємства, якій самостійно розробляється підприємством.

Розглядаючи витрати операційної діяльності, треба враховувати, що і яким чином вони впливають на собівартість продукції. Тому що від рівня собівартості продукції залежить ціна на продукцію і фінансовий результат діяльності підприємства. Тому особливо уважно треба відносити витрати на ту чи іншу частину собівартості продукції. Мова іде про собівартість загальновиробничу і загальногосподарську, з яких складових вони формуються. Тому, далі розглянемо класифікацію витрат.

1.2 Класифікація та структура операційних витрат підприємства

В процесі формування витрат різні елементи приймають участь в тому чи іншому форматі і виконують різні функції в процесі виробництва продукції.

Є багато різних підходів до класифікації операційних витрат, виходячі із їх сутності. Твакоєж треба враховувати період дії процесу виробництва і реалізації продукції. Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат, необхідністю управління їми, здійснення калькуляції собівартості продукції для різних прийняття рішень про їх формування, оптимізації ви трат і доходів підприємства.

На нашу думку, цікавий підхід класифікації витрат, якій пропонує професор Ф.Ф.Бутинець [8, с. 12]. В основу класифікації він для бухгалтерського фінансового і управлінського обліку запропонував наступні ознаки класифікації операційних витрат:

- за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- за статтями калькуляції витрат;
- за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати);
- за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів);
- за функціональним призначенням [8, с. 12].

Разом з тим, витрати за складом можуть бути розділені на одноелементні або комплексні. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. До характеристики комплексних статей витрат відносять загальновиробничі, загальногосподарські витрати, які представлені як

адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, включаючи всі економічні елементи.

Загальним підходом буде віднесення витрат за економічними елементами, та віднесення на собівартість реалізованої продукції. Для визначення витрат на виробництво і реалізацію загального обсягу випуску продукції та визначення структури, усі витрати групуються за ступенем їхньої економічної однорідності. Схематично розподіл операційних витрат за ознаками наведено на рис. 1.



Рис.1. Схема формування та розподілу операційних витрат діяльності.

Розглянемо окремо кожен ознаку класифікації та її характеристику.

За елементами витрат:

– матеріальні витрати, які включають основні і допоміжні матеріали і сировина, включає паливо й енергія, тара і тарні матеріали, запасні частини,

будівельні матеріали, напівфабрикати та інше, які використовуються для виробництва продукції і обліковується на 20 рахунку з системою субрахунків;

- елементу "Витрати на оплату праці" належать витрати, що зазначені в П(С)БО 16 «Витрати» згідно з прийнятими підприємством обліковою політикою до оплати праці – до складу витрат включають всі види, форми і системи заробітної плати робітників, адміністративно-управлінського апарату, робітників служб і відділів, охорони, медичних робітників, які знаходяться у трудових відносинах з підприємством як штатний персонал, так і сумісники. всю нараховану заробітну плату як штатному персоналу, так і сумісникам в грошовій і не в грошовій у вигляду товарів, які виробляє підприємство. Облік розрахунків заробітної плати ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами персоналу».

- відрахування на соціальні заходи – це елемент витрат, які безпосереднє

- зв'язані з нарахованою заробітною платою персоналу підприємства як основного складу, так і тимчасово працюючим. Це обов'язкове Державне соціальне страхування, яке зараз називається Єдиний соціальний внесок і встановлюється Законом про державний бюджет і міністерством фінансів у розмірі 22 відсотку до суми нарахованої заробітної плати для підприємств, які працюють на загальних умовах оподаткування. Також існують інші види страхування, які регулюються законодавством. Відрахування на додаткове пенсійне страхування, обов'язкове медичне страхування та інші обов'язкові збори і відрахування на соціальні заходи, які відносяться на собівартість згідно з порядком, визначеним законодавством. Облік цих страхових внесків обліковується на рахунку 65 «Розрахунки за страхування» з відповідними субрахунками.

- амортизаційні відрахування – сума зносу, яка нарахована на необоротні активи, в тому числі основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи. Розмір амортизаційних відрахувань залежить від групи, до

якої віднесені ті чи інші необоротні активи, для яких встановлені окремі строки корисного використання і відповідно ставки норми амортизації, а також визначається, якими методами будуть нараховані суми зносу за групами необоротних активів, особливе основних засобів. Разом з тим, підприємство визначає самостійно вибір методу нарахування норми і суми амортизації, якій можливо використовувати (прискорені методи, або прямолінійний метод. Терміни корисного використання основних засобів та групи, до яких дозволяється використовувати прискорені методи амортизації наведено в Податковому кодексу України [9]. Розрахунок амортизації основних засобів та нематеріальних активів та віднесення їх на собівартість робіт (послуг) здійснюються згідно з П(С) БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Облік амортизаційних нарахувань ведеться на активному рахунку 13»Знос (амортизація) необоротних активів» з субрахунками. [10].

– інші операційні витрати – витрати, які не зв'язані безпосереднє з виробничим процесом продукції, а використовуються для забезпечення функцій обслуговування процесу виробництва, забезпеченню його безперервності, безпеки і оптимізації ресурсів на підприємстві, їх обсягу і структури. До складу елемента "Інші операційні витрати" належать витрати, які включаються у собівартість наданих послуг (виконаних робіт) і не враховані в попередніх елементах витрат, а саме:

- сума сплаченої орендної (лізингової) плати основних засобів;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- будь-які витрати по страхуванню ризиків господарської діяльності;
- оплата послуг сторонніх підприємств і організацій, які забезпечують надання інформаційної, консультативної, технічної та безпекової послуги для забезпечення діяльності підприємства;

– витрати рекламного характеру, витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, виготовлення буклетів та іншої літератури, сплата витрат на опублікування звітів, сплата податків, зборів, за ліцензії, патенти та інш.;

– оплата робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами та організаціями, придбання довідників, технічних паспортів та інших документів експлуатаційної, технічної та виробничої діяльності, витрати на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки згідно з вимогами чинного законодавства, витрати, пов'язані з професійною підготовкою та перепідготовкою по профілю підприємства. Вони відображаються на загальногосподарських витратах, або інших операційних витратах, облік яких ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» з використанням субрахунків за напрямком їх використання.

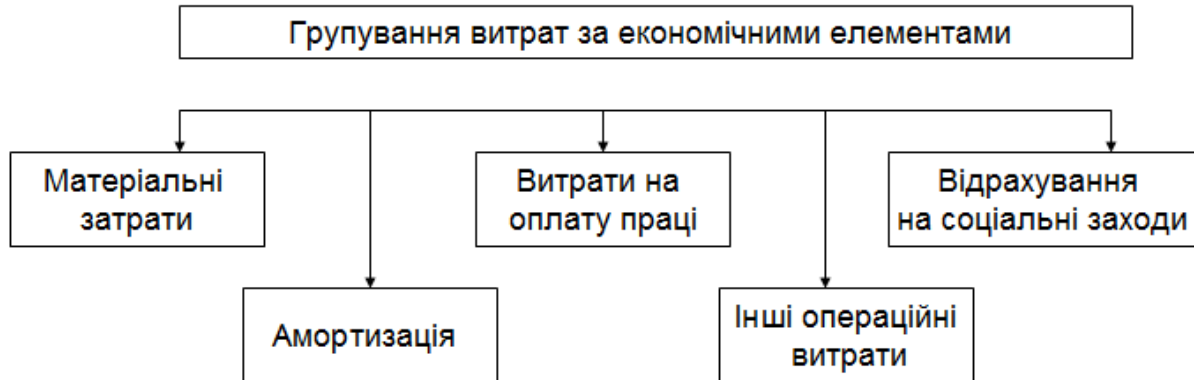


Рис. 2. Групування витрат за економічними елементами

Розглядаючи витрати по віднесенню на собівартість, можна виділити особливості їх розподілу на прямі і непрямі, які будуть формувати виробничу собівартість продукції і повну собівартість продукції, включаючи її реалізацію споживачам. Порядок віднесення до прямих і не прямих витрат залежить від технологічного процесу, способу виробництва (одноразове, масове, поточне) .

Дійсно, коли виробляється один вид продукції, то практично всі витрати умовно змінні і повністю включаються до собівартості продукції.

Таким чином, прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням кожного конкретного виду продукції і можуть бути обчислені прямо (сировина і основні матеріали, прямі витрати на оплату праці, амортизація обладнання виробничих цехів, інші прямі витрати).

До непрямих витрат належать витрати, які пов'язані з виробництвом декількох видів продукції, а бо масовом виробництві продукції. В такому випадку непрямыми витратами когуть бути загальновиробничі витрати (наприклад, утримання і експлуатацію обладнання, устаткування, виробничих цехів, лабораторій, складських при міщень та інш.). Загальновиробничі, загальногосподарські витрати, що включаються до собівартості продукції, розраховуються за допомогою спеціальних розрахунків. Прикладом непрямих (накладних) загальновиробничих витрат є: допоміжні матеріали, оплата праці управлінського і обслуговуючого виробничого персоналу, інші накладні витрати. На підприємствах з підвищеним рівнем спеціалізації виробництва, виділенням окремих цехів по виробництву визначеної продукції, механізованим обліком частина прямих витрат у загальній сумі зростає. Це підвищує точність обчислення витрат окремих видів продукції, зміцнює економічні основи управління [11].

Наведені характеристики операційних витрат можна представити у формі таблиці 1.1., які систематизовані за видами класифікаційних ознак. Разом з тим, для контролю і аналізу вироблюваних витрат разом з обліком їх по економічних елементах застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, за якими і обчислюється собівартість продукції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу визначити цільове здійснення витрат, узагальнити їх за місцем виникнення відповідно до виготовленої продукції, виконаних робіт, стосовно видів діяльності та у зв'язку з проведенням різних організаційно-технічних заходів.

Проте наведене групування не дозволяє здійснювати контроль і аналіз витрат за цільовим призначенням в процесі виробництва (по цехах, ділянках

і видах виробів), і незрозуміло, на які цілі або потреби були здійснені такі витрати.

Таблиця 1.1 – Характеристика операційних витрат за ознаками

Ознаки класифікації операційних витрат підприємства	Види витрат по відповідних ознаках класифікації
1. За рівнем еластичності до обсягу реалізації продукції	змінні; постійні
2. За змістом операційного процесу	витрати, пов'язані з виробництвом продукції; витрати, пов'язані із збутом продукції; повні операційні витрати
3. За способом віднесення до конкретного об'єкту витрат	прямі; непрямі (обернені)
4. За відношенням до виробничого процесу	Основні, накладні
5. За економічним змістом	матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація необоротних активів; інші витрати

Отже, для контролю і аналізу вироблюваних витрат разом з обліком їх по економічних елементах застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, за якими і обчислюється собівартість продукції.

В умовах реформування національної системи бухгалтерського обліку, приведення її у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку знов стає актуальним собівартість як один з основних якісних показників роботи підприємства, що характеризує в грошовій формі ефективність його роботи. Бід правильного розрахунку собівартості продукції залежить результат основної діяльності підприємства, що відображає його фінансовий стан, який він може продемонструвати потенційним інвесторам і кредиторам. Встановлення переліку і складу статті калькуляції виробничої собівартості продукції тепер було віднесено до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою. Типове групування витрат на виробництва за статтями калькуляції з урахуванням вимог П(С)БУ16 «Витрати» неведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Статті калькуляції на виробництво продукції

№	Калькуляційні статті
1	- сировина і матеріали
2	- купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати
3	- паливо, енергія на технологічні цілі
4	- повернені відходи (віднімаються);
5	- основна та додаткова заробітна платня виробничих робітників
6	- відрахування на соціальні заходи
7	- витрати на підготовку і освоєння виробництва продукції
8	- витрати на утримання і експлуатацію обладнання
9	- загальновиробничі витрати
10	- втрати унаслідок браку
11	- попутна продукція (віднімається);
12	- інші виробничі витрати

Облік фактичних витрат відбувається на окремих синтетичних рахунках кожного підрозділу. Фактичні витрати зіставляють з бюджетними, які коректують на обсяг діяльності визначеного центру витрат чи центру відповідальності (найчастіше вони збігаються). Отже, треба визначити одиниці виміру обсягу діяльності

1.3 Організація аналітичного і синтетичного обліку операційних витрат основної діяльності підприємства

Для ефективного прийняття управлінських рішень з питань використання ресурсів підприємства та їх впливу на фінансові результати діяльності важливо забезпечення аналітичного і синтетичного обліку операційних витрат, вірно їх віднесення на окремі види продукції і відповідного відображення кореспонденцією рахунків. До операційних витрат належать витрати, що обліковуються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Облік витрат операційної діяльності узагальнюється у Звіті про фінансові результати, в Примітках до річної фінансової звітності та в статистичній звітності підприємства. Інформація розділу I ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» дає можливість оцінити сукупні обсяги операційних витрат підприємства та їх співвідношення за звітний квартал чи рік як за економічними елементами, так

і за статтями калькуляції. Результати іншої операційної діяльності наведені у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ V), що дає можливість виявити співвідношення елементів цих витрат. Розглянемо окремо кожен елемент обліку операційних витрат.

1.3.1 Облік загальновиробничих витрат

В першу чергу мова іде про загальновиробничі витрати, які неможливо віднести на окремий від продукції. П(С)БО 16 “Витрати” передбачає, що загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.[7]. Групування витрат підприємства на виробництво продукції за об’єктами витрат (калькулювання) та за статтями витрат встановлюється підприємством з урахуванням особливостей організації та технології виробництва, вимог нормативних документів, потреб управлінського обліку та бухгалтерської звітності.

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” загальновиробничі витрати поділяться на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих належать такі витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Фактична сума змінних витрат списується на виробництво і включається у собівартість продукції: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. До постійних загальновиробничих належать такі витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат при нормальній потужності. Якщо фактична потужність нижча за нормальну, то відповідна частина постійних загально виробничих витрат відноситься на собівартість реалізації, тобто в дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням

послуг, протягом місяця відносять безпосередньо на рахунок 23 "Виробництво" з кредиту відповідних рахунків. Загальновиробничі витрати (змінні та постійні) не можуть бути віднесені безпосередньо на окремі об'єкти витрат виробництва. Протягом місяця загальновиробничі витрати відносять на накопичувально-розподільчий рахунок 91 з кредиту відповідних рахунків. В кінці звітного місяця сума розподіляється за розрахунком, форма якого наведена в додатку 1 ПСБО 16 "Витрати", витрати списуються з рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" і він закривається, тобто сальдо не залишається.

Механізм розподілу загальновиробничих витрат складається з двох частин: постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. База розподілу загальновиробничих витрат може бути за нормальною потужністю, коли за одиницю розподілу приймають витрати машино-годин, відповідно витрати заробітної плати, а також на одну гривню змінних витрат. Відповідно обраного методу розподілу загальновиробничих витрат, наведеним у додатку 1 ПСБО 16, на списання розподілених загальновиробничих витрат нами складено бухгалтерські проводки в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків "Загальновиробничі витрати" Рахунок 91

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д - т	К - т
1. Знос обладнання, та виробничого корпусу	91	131
2. Зі складу передані матеріали для поточного обслуговування технологічного процесу	91	20
3. Передані канцелярські та рахункові матеріали для забезпечення роботи лабораторії і адмінперсоналу цеху	91	22
4. Розрахунки з постачальниками електро енергії	91	63
5. Розрахунки з постачальниками газу для опалення виробничого корпусу	91	63
6. Витрати майбутніх періодів до резерву відпускних	91	39
7. Розрахунки за виплатами працівникам адміністрації виробничого цеху	91	661
8. Розрахунки за страхуванням	91	651
9. Розрахунки з різними дебіторами	91	37
10. Короткострокові позики	91	60
11. Розрахунки за іншими операціями	91	68
12. Списання загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції	901	91

1.3.2 - Облік адміністративних витрат

До адміністративних витрат включають загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Тобто можемо казати, що адміністративні витрати - це витрати в сфері управління, які включають трудові та грошово – матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням загального управління господарської діяльності підприємства загалом [12].

Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, обліковуються на активному рахунку 92 «Адміністративні витрати». Адміністративні витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, разом з тим, організація методології їх обліку аналогічна методиці обліку загальновиробничих витрат. Тому виділяють наступні угруповані витрати:

- заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу та робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування;
- відраування на соціальні заходи;
- витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління та інші загальногосподарські витрати:
- оплата послуг сторонах організацій загально-господарського характеру;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- інші загальногосподарські витрати для забезпечення функціонування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Основними факторами, які визначають класифікаційні ознаки адміністративних витрат підприємства залежить від галузі діяльності, організаційної форми господарювання, калькулювання собівартості продукції, враховуючі загальногосподарські витрати і методи їх обліку, до яких належать:

- вид господарської діяльності підприємства;
- організаційна побудова господарської діяльності, його організаційна структура (цехова, без цехова, визначення центрів відповідальності);

- вид продукції, що виробляється на підприємстві, його масштабність(один вид, серійне виробництво або масове випробництво продукції) , від цього буде залежить вибір методу розподілу адміністративних витрат на окрему одиницю продукції при форммуванні ціни на цю продукцію.

Адміністративні витрати обліковують на окремому рахунку 92 «Адміністративні витрати» і визначаються в формі 2 «Звіт про фінансові результати» окремою статєю. Склад адміністративних витрат визнано П(с)БО 16 «Витрати». Кореспонденції операцій, які відображаються на рахунку «Адміністративні витрати» наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку адміністративних витрат(рахунок 92)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1.Нарахування заробітної плати	92	661
2.Відображення суми відрахувань на соціальні заходи	92	651
3.Відображення суми амортизації основних засобів і нематеріальних активів	92	131,132
4.Відобожання суми витрат на послуги та оренду сторонніх організацій	92	685
6.Відображення витрат на відрядження	92	372
7. Відображення витрат на страхування майна підприємства	92	655
8. Відображення витрат на оплату ліцензій, підготовку кадрів	92	377
9. Відображення сплати земельного податку, транспортний збір	92	64
10. Віднесення суми адміністративних витрат на фінансові результати	791	92

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

- по амортизації – "Розрахунок амортизації основних засобів";
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів";
- послуги сторонніх організацій - Акт виконаних робіт відповідно

Договору;

- грошових коштів – "Видатковий касовий ордер", виписка банку ;
- витрат навідрядження – "Звіт про використання коштів, наданих навідрядження або під звіт" ;
- заробітної плати – "Табель обліку використання робочого часу та відомість нарахування заробітної плати",

При веденні управлінського обліку загальновиробничих витрат, як форми адміністративних витрат для прийняття управлінських рішень треба планувати витрати окремо за кожним центром відповідальності, враховуючи складові витрат постійного і змінного характеру в окремих статтях їх обліку.

Здійснення обліку адміністративних витрат за центрами відповідальності та формування загального кошторису адміністративних витрат за певний період часу служать базовою інформацією для формування системи матеріального заохочення та відповідальності працівників цих підрозділів за економію і раціональне використання адміністративних витрат та інформаційного забезпечення керівництва для своєчасного прийняття управлінських рішень удосконалення системи організації і управління діяльністю підприємства [16].

При прийнятті рішення про зменшення витрат на адміністративні потреби необхідно прослідкувати ефективність попередніх таких витрат і рівень забезпеченості функціонування системи управління підприємством, оперативно впливати на виникненні ситуації. Основними умовами ефективного функціонування механізму управління адміністративними витратами підприємств є:

- готовність керівництва підприємства до певних змін і роботи в нових умовах господарювання;
- наявність менеджменту, який здатен результативно проводити процес управління витратами;
- наявність нормативно – правової бази, яка б окреслила головні аспекти функціонування цього механізму.

1.3.3 Облік витрат на збут

Синтетичний облік витрат на збут ведуть на активному рахунку 93 „Витрати на збут”, аналітичний у розрізі витрат, а синтетичний облік цього рахунку - у розділі I журналу № 5 або журналу № 5А „Облік витрат” за елементами витрат або у розділі III за „Витратами діяльності”. Відомість 5.1 використовується для обліку руху запасів (тара і тарні матеріали). Наведену систему рахунків використовують у промисловості посередницько-збутових організаціях і на підприємствах роздрібної торгівлі. Витрати, які пов'язані з господарською діяльністю, але не включаються до собівартості реалізованої продукції, як кажуть внереалізаційні витрати, поділяються на загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати звичайної діяльності (пп. 138.10.6 ПКУ).

До витрат на збут відносять наступні основні витрати: це забезпечення доставки продукції до споживача, забезпечення приміщенням для реалізації продукції, реклама продукції, нарахування заробітної плати працівникам збуту, продажу продукції та інш. Облік операцій ведеться щомісячне та результати відносяться на фінансовий результат. Облік операцій зі збутом продукції наведено в таблиці 1.5

Таблиця 1.5 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку витрат на збут (рахунок 93)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1.Нварахування амортизації необоротних активів,я які використовують для реалізації товарів	93	131
2.Відображення суми витрат на пакувальні матеріали та ремонт тари	931	204
3.Відображення суми витрат на відрядження	93	372
4.Відображення суми заробітної плати, які займаються реалізацією товарів	934	661
5.Відображення суми нарахувань на соціальні заходи	933	651
6.Відображено суми витрат на рекламу	93	685
7. Відображення витрат на аренду торговельних приміщень	93	685
8. Витрати, які підлягають страхуванню при транспортуванню	935	631
9. витрати на зберігання готової продукції	932	26
10..Віднесення витрат на збут на фінансовий результат поточного року	791	93

Для проведення аналітичного обліку рахунку 93 «Витрати на збут» використовують субрахунки за видами господарських операцій з метою групування їх на постійні та змінні, основні та додаткові, прямі та не прямі. Тому що у фінансовій звітності витрати на збут відображаються за різними статтями залежно від того, де вони виникають і за якими рахунками відображаються. Це визначає, що витрати на збут відносять витрати підприємства, які пов'язані з реалізацією продукції. Сюда може віднести витрати на утримання підрозділів, які займаються збутом, вартість реклами, транспортування продукції до споживача.

В результаті систематизації всі витрати поділяють на дві групи. До першої групи відносяться витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції і відображаються за Дт рахунку 26 «Готова продукція». Сюда можна віднести витрати на тару, яка одночасно поступає з готовою продукцією на склад і включена до ціни цієї продукції, витрати на ремонт і збереження тари. Такі витрати відображаються за Дт рахунку 26 «Готова продукція» в сумі матеріалів, заробітної плати, зборів на соціальне страхування та інших витрат, пов'язаних із виготовленням тари і пакуванням готової продукції: Дт 26 «Готова продукція» Кт 204 «Тара й тарні матеріали» Кт 66 «Заробітна плата» Кт 65 «Розрахунки за страхуванням». Коли пакування продукції здійснюється в цехах основного виробництва, зазначені витрати включаються до виробничої собівартості і відображаються на рахунку 23 «Виробництво».

До другої групи відносяться витрати, що включаються безпосередньо до витрат на збут і відображаються за Дт рахунку 93 «Витрати на збут». Ця група витрат відображається у фінансовій звітності (ф. № 2) в рядку 080. II. Транспортні витрати на доставку продукції до станції відправлення; витрати на рекламу, які включають витрати на друк, по телебаченню, буклети, проспекти, каталоги тощо. Витрати на утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації, оплату праці продавців, амортизації, ремонт, утримання основних засобів.

Синтетичний облік рахунку витрат на збут ведуть у розділі I журналу № 5 або журналу № 5А „Облік витрат” за елементами витрат або у розділі III за „Витратами діяльності”. Відомість 5.1 використовується для обліку руху запасів (тара і тарні матеріали).

Сума витрат на збут списується у звітному місяці на рахунок фінансових результатів або собівартості готової продукції: Дт 79 „Фінансові результати” Кт 93 „Витрати на збут” Витрати на збут, які відносяться до всієї виготовленої партії продукції, що одночасно не реалізується, повинні розподілятися пропорційно відвантажений продукції і списуватися частково.

1.3.4 Облік інших операційних витрат

До інших операційних витрат відносяться витрати на дослідження, розробку та провадження новітніх технологій, техніки; собівартість реалізованих виробничих запасів; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці зміни курсу валюти; втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об’єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності. Особливе треба визначити інші витрати невиробничого характеру, які нецілком сообразно відносять на інші операційні витрати. Особливе це касається статей, які треба було відносити до адміністративних витрат, або на збут.

Облік інших операційних витрат обліковуються на рахунку 94 «Інші операційні витрати» з використанням субрахунків по цьому рахунку. Відображення господарських операцій по рахунку наведено в таблиці 1.6

Таблиця 1.6 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності (рахунок 94)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1.Відображення витрат на дослідження і розробку	941	20,661
2.Відображення собівартості операції з продажу валюти	942	334
3.Нарахування резервів сумнівних боргів з дебіторської заборгованості за товари	944	38
4.Відображення витрат від операційних курсових різниць	945	632
5.Відображення витрат від знецінення товарів	946	28
6.Відображення нестач товарів	947	28
7.Визнання штрафів і пені	948	685
8.Відображення витрат на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	949	20,22,661
9.Облік амортизації об'єктів в операційній оренді	949	131
10. Списання інших операційних витрат на фінансовий результат	791	94

Первинними документами, які використовуються для відображення інших операційних витрат виступають:

- по основних засобах — “Розрахунок амортизації основних засобів”, “Інвентаризаційний опис основних засобів”
- по виробничих запасах — “Лімітно-забірна картка”, “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів,
- “Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей” ;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” ;
- грошових коштів — “Видатковий касовий ордер”, виписка банку, (Акт інвентаризації наявності грошових засобів” ;
- заробітної плати — “Табель обліку використання робочого часу та на його основі нарахування заробітної плати. “Розрахункова відомість”.

Списання інших витрат операційної діяльності на результати від операційної діяльності здійснюється щомісячно на підставі розрахунку (довідки), яка оформлюється її працівником бухгалтерії.

Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнально-ордерній формі обліку використовується журнал-ордер №5, при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М, що на підприємствах належним чином не організована система внутрішньо-господарського контролю, яка дозволяє маніпулювати складом вищезазначених витрат, у т.ч. складом інших витрат операційної діяльності підприємства.

1.4 Управління операційними витратами діяльності підприємства з метою удосконалення їх обліку.

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань.

Особливе місце в структурі витрат займають операційні витрати, які зв'язані з основною діяльністю підприємства відповідно його Статуту (виробництво продукції або надання послуг) з метою забезпечення основну частину його фінансово-економічної діяльності.

забезпечує основну частину його доходу. Значну частку витрат на виробництво продукції займають витрати від операційної діяльності. Операційні витрати підприємства пов'язані з придбанням факторів виробництва та виготовленням продукції. Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства, поділяють на прямі витрати на продукцію: прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, частина загально виробничих витрат, які потребують власного механізму управління і методів відношення на окремі види продукції.

Іншого підходу до управління витратами потребують витрати періоду, до яких відносять (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати). Вони не включаються у виробничу собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Тому для підвищення ефективності використання операційних витрат є систематично їх зниження та оптимізації на одиницю продукції. Важливе враховувати на рівень і розмір операційних витрат внутрішні і зовнішні фактори. Процес

управління операційними витратами є складовою всього механізму управління підприємством. Він залежить від організаційної структури підприємства, його конкурентоспроможності на ринку, техніко-технологічного розвитку та соціально-психологічного стану на підприємстві, на скільки персонал зацікавлений в проведенні режиму економії витрат.

Вплив зовнішніх факторів на механізм управління витратами має непосредственне значення, яке може бути об'єктивним і суб'єктивним. До об'єктивних факторів можна віднести загальний стан економіки, форсмажорні обставини, такі як ковід, війна з Росією, землетруси, техногенні катастрофи та інші. Суб'єктивні фактори, це державна фінансово-кредитна політика, політика ціноутворення на стратегічні ресурси, регулювання прожиткового мінімуму, податкова політика та інші. Всі ці фактори впливають на кінцевого споживача товару, продукту. Тому обсяг виробництва буде залежить від купувальної спроможності населення попиту і пропозиції.

Важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства є контроль за рівнем витрат та пошуки шляхів їх зменшення. Ця функція досягається за умови ефективного функціонування системи управління витратами. Система управління витратами включає в себе такі підсистеми: пошук та виявлення чинників, що впливають на економію усіх видів ресурсів; планування витрат за їхніми видами; нормування витрат ресурсів; облік та аналіз витрат; економічне стимулювання економії ресурсів, спрямованого на зниження витрат [14].

Менеджмент витрат слід здійснювати за допомогою процедур, за допомогою яких здійснюється виділення основних понять і сутності системи управління витратами. Визначення класифікації витрат, розробка норм витрат ресурсів на одиницю продукції, розрахунок вартості витрат на всю програму випуску продукції, розробка програми заходів, спрямованих на систему ресурсозбереження. Разом з тим, ефективність менеджменту витрат буде залежить, як організовано контроль витрат на підприємстві, наскільки модель управління витратами забезпечена інформаційною системою

управління витратами, наскільки адаптовано документообороту до обраної інформаційної системи. Важливе, як розподілена відповідальність за реалізацію системи, їх контроль, та наскільки система мотивації робітників зацікавлена на економію ресурсів, ресурсозбереження. Яким чином побудовано механізм стимулювання працівників підприємства на кінцевий результат, на ресурсозбереження.

Система управління витратами на підприємстві тісно пов'язана зі системою стратегічного управління витратами, що забезпечує зв'язок усієї структури управління та дозволяє виявити виникаючі проблеми у системі управління витратами як в цілому так і в структурних підрозділах підприємства. Таким чином вдосконалення системи управління витратами, удосконалення і облікового процесу витрат, більше його деталізації, аналітичного обліку.

В процесі удосконалення системи обліку операційних витрат важливо визначити резерви зменшення витрат та розробити шляхи збільшення прибутку. Шляхи пошуку резервів економії операційних витрат поділяють на внутрішні і зовнішні, про які ми писали в розділі про фактори впливу на рівень витрат. Внутрішні фактори і резерви економії витрат визначаються за допомогою фінансово-економічного аналізу витрат и внутрішнього аудиту. Зовнішні резерви і фактори впливу значно складніше враховувати. Це пов'язано з економічній політикою держави, платоспроможності населення, цін на енергоресурси, форсмажорні обставини, як зараз, війна, яка приводить до руйнування структури економіки, гибелі людства, екологічні загрози та інш., на що підприємство не може вплинути.

Резерви зниження операційних витрат розглядає в роботі А.В.Череп, як ефективність використання факторів виробництва: основних засобів, предметів праці та робочої сили [15, с. 344]. Резерви зниження операційних витрат зв'язані з рівнем планування, чинниками і джерелами зниження витрат операційної діяльності, оптимізації їх витрат, якості та інш. Загалом це можливо досягти трьома напрямками: техніко-технологічними,

організаційними та економічними. Техніко-технологічні передбачають впровадження новітніх технологій і сучасної техніки, яка дозволяє збільшити продуктивність праці та підвищення якості вироблюваної продукції. Організаційні – це удосконалення організації виробництва і праці, системи управління підприємством та його структурними підрозділами, удосконалення системи первісного контролю за витратами та систематизації їх обліку. Економічні шляхи оптимізації операційних витрат обумовлені, в першу чергу, впровадженою системою стимулювання працівників на кінцевий результат діяльності, на ресурсозбереження всіх видів витрат, зростання обсягів виробництва, економія непрямих витрат, адміністративних, на збут та інших операційних. Як відмічає І.С. Андрющенко, такий спосіб розподілу і структуризації витрат дозволяє систематизації об'єднати фактори виробництва для реалізації мотиваційного механізму на досягнення найкращих результатів діяльності [16].

Таким чином, запропонований підхід до групування резервів зниження операційних витрат потребує удосконалення облікової політики підприємства з метою достовірного відображення тих чи інших операційних витрат діяльності. Як показує практика дослідження обліку структури витрат та їх елементів, виникає багато невідповідальності відношення витрат адміністративних та збут на інші операційні витрати, що не відповідає дійсності. [17].

З метою удосконалення обліку операційних витрат діяльності, особливе витрат на збут, пише А. В. Хмелевська, що багатогранність діяльності підприємства, яка пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має власні свої функціональні особливості, які незалежні одна від одної [18]. В зв'язку з тим, вона пропонує змінити назву синтетичного рахунку 93 на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» з відповідними субрахунками 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати», що надасть можливість точніше аналізувати здійснені витрати і можливості вивчати резерви зниження витрат.

Висновки за розділом 1. В процесі проведення теоретичного дослідження сутності організації і обліку витрат операційної діяльності, було визначено, що вони поділяються на прямі і непрямі(або накладні), операційні витрати є основні витрати при виробництві продукції підприємством. Для забезпечення системного підходу до характеристики операційних витрат, проведена їх класифікація за окремими ознаками,

Розглянуто синтетичний і аналітичний облік операційних витрат. Кореспонденція рахунків операцій операційних витрат наведено в таблицях 1.3.3 «Загальновиробничі витрати» Рахунок 91, Адміністративні витрати « рахунок 92, таблиця 1.3.4 «Витрати на збут» рахунок 93, таблиця 1.3.5 «Інші операційні витрати» рахунок 94, таблиця 1.3.2.6

В результаті теоретичного дослідження та характеристики облікової політики операційних витрат, розглянути питання удосконалення управління операційними витратами, системи обліку операційних витрат та систематичного контролю за складом і рівнем операційних витрат на окремі види продукції

2. Техніко-економічна характеристика та аналіз операційних витрат діяльності ПП ФІРМА «Гармаш»

2.1 Техніко-економічна характеристика ПП ФІРМА «Гармаш»

ПП ФІРМА «Гармаш» - це сучасне , стабільне та відоме на ринку м'ясопродуктів підприємство, яке постійно розвивається та гарантує якість своєї продукції; це підприємство з прогресивними технологіями, що займає відучи позиції на ринку Одеси та Одеської області у виробництві ковбасних, м'ясних виробів та напівфабрикатів.

До її складу фірми входять два м'ясокомбінати – Олександрівський та Біляєвський м'ясокомбінати. Основним видом діяльності підприємства є виробництво м'ясних продуктів – від сирокочених ковбас і делікатесів до варених ковбас і напівфабрикатів. Підприємство має широкий асортимент продукції, на сьогодні виготовляється близько 100 найменувань м'ясних продуктів, що дозволяє задовольнити найвишуканіше смаки і потреби замовників. Разом з тим за останні два роки структура виробництва продукції збільшилась до сортів середньої вартості, що обумовлено війною та повідом, а також зниження купувальної спроможності населення.

Підприємство засноване в 1997 році та постійно розвивається. Гордість підприємства – це новітнє обладнання. Комбінат оснащений європейським обладнанням провідних виробників: Schaller, Handman, Mauer та інше. Сучасне пакувальне обладнання – Variovas, Criovac, Repak – дає можливість здійснювати упаковку продукції під вакуумом і в модифікованому газовому середовищі, збільшує терміни зберігання і чудово зберігає смакові якості продукту. Фірма постійно модернізує виробничі потужності.

Дотримуючись побажань споживачів, підприємство постійно розширює асортимент продукції , що випускається: копченості, ковбаси, сардельки, сосиски, пельмені зі свинини та яловичини, фірмові вироби з курячого м'яса в зручній упаковці можна придбати як в найбільших супермаркетах, так і в фірмових магазинах ПП ФІРМА «Гармаш» «Поєднання традиційних українських рецептів з прянощами європейської кухні дозволили продукції

ПП ФІРМА «Гармаш» завоювати найпрестижніші нагороди, а головне доставити радість і справжнє задоволення покупцям. ПП ФІРМА «Гармаш» випускає продукцію різних цінових категорій. Основні види продукції відповідають коду 10.13 (виробництво м'ясних продуктів), таких, як ковбаси варені, напівкопчені, ковбаси з печінки, продукція зі свинини, яловичина і телятина солена, макаронні вироби з різними видами начинки (риба, м'ясо). Підприємство співпрацює з багатьма торговими мережами, а також має власні торговельні точки.

На підприємстві вироблений ефективний механізм збуту продукції в магазини міста і області. Система збуту передбачає доставку продукту зі складу підприємства до торгової точки за допомогою великого транспортного парку автомашин(власного та орендованого) Всі машини оснащені сучасним холодильним обладнанням , що дозволяє забезпечити збереження продукту при необхідних умовах на всьому шляху проходження.

Технології та використовувані рецептури ґрунтуються на ДОСТ і ТУ, технологічних документах, спеціально розроблених для підприємства. Підприємство весь час розвивається. Кращі технологи заводу постійно працюють над створенням нових продуктів з урахуванням сучасних вимог споживачів і тенденцій ринку. Особлива увага приділяється контролю якості продукції , який здійснюється на всіх етапах виробництва.

Наявність у портфелю підприємства продукції, різної за своєю спрямованістю дозволяє задовольняти потреби різних класів населення, приділяти увагу сучасним тенденціям і трендам, постійно збільшувати покриття ринку.

З метою просування продукту і забезпечення його пізнаванності фірма регулярно проводить різного роду акції, дегустації, здійснює тренд-маркетингові заходи, що позитивно впливає на продажі, підтримує імідж фірми як впевненого і стабільного підприємства. Основні характеристики діяльності підприємства та результати фінансово-економічної діяльності ПП ФІРМА «Гармаш» наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності ПП
ФІРМА «Гармаш» за 2020-2021 роки

Показники	Поперед ній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абс.	%
1. Обсяг продукції в натуральному виразі, т	786,2	603,7	-182,5	-23,22
2. Обсяг продукції в оптових цінах без ПДВ та акцизного збору, тис.грн.				
- у діючих оптових цінах	91159	75968,6	-15190,4	-16,67
- у порівнянних оптових цінах	98935	75968,6	-22966,4	-23,22
3. Середня оптова ціна за 1 т. продукції, грн.	115,95	125,84	9,89	8,83
4. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	92126	75277	-16849	-15,83
5. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	78596	57018	-21578	-27,45
6. Адміністративні витрати, тис.грн.	2862	10235	7372	257,6
7. Витрати на збут, тис.грн.	9063	6893	-2170	-23,94
8. Валовий прибуток, тис.грн.	13530	18259	4729	34,95
9. Повна собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	90521	74146	-16375	-18,09
10. Витрати на 1 гривню реалізованої продукції, коп.	85,31	75,74	-9,57	-11,22
11. Фінансовий результат від основної операційної діяльності, тис. грн	1623	1902	279	17,19
12. Фінансовий результат від іншої операційної діяльності, тис. грн	18	771	753	41,8 раз
13. Фінансовий результат від фінансової діяльності, тис. грн	-1613	-1521	92	-5,7
15. Фінансовий результат до оподаткування	10	391	381	38,1раз
16. Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	10	321	311	31,1 раз
17. Матеріальні витрати, тис.грн.	71608	52084	19524	-27,27
18. Матеріаловіддача, грн.	1,27	1,46	0,19	14,96
20. Середня облікова кількість штатних працівників облікового складу, осіб	226	181	-35	-15,49
21. Продуктивність праці одного штатного працівника облікового складу, грн.	437765	419716	-18049	-4,12
22. Фонд оплати праці штатних працівників облікового складу, тис.грн.	2857,6	1115,6	-1742	-60,96
23. Середня річна заробітна плата одного штатного працівника облікового складу, грн.	12644	6164	-6480	-51,25
24. Середня річна вартість основних засобів за основним видом діяльності, тис.грн.	70220	73861	3641	5,19
25. Фондовіддача, грн.	1,41	1,03	-0,38	-26,95
26. Фондомісткість, грн..	0,71	0,97	0,26	17,75
27. Середня річна вартість оборотних коштів, тис.грн.	31911	48836	16925	53,04
28. Рентабельність продукції, %	15,98	32,02	17,21	*
29. Рентабельність виробництва, %	0,01	0,31	0,3	*

В результаті проведеного аналізу фінансово-економічних показників діяльності підприємства ПП ФІРМА «Гармаш» за попередній та звітний періоди показують, що значна кількість показників погіршились, що вплинуло на кінцевий фінансовий результат. Чистий фінансовий результат зменшився на 60 тис.грн, або на 18,69 %.

Обсяг виробництва зменшився як у натуральному виразі так і в грошовому, відповідно на 168,2 т, що складає 27,85 %, або на -10745,3 тис.грн, що дорівнює зменшенню на -14,14%, Відповідно зменшилась величина реалізації продукції, що характеризує зменшення чистого доходу на -6964 тис.грн або на -9,25%. В результаті витрати на одну гривну реалізованої продукції зросли з 75,74 коп. до 75,94 коп, тобто на 0,26 %. Зростання витрат на збут і незначне зниження адміністративних витрат привело до скорочення фінансового результату від операційної діяльності. на -1174 тис.грн або на -61,72 %. Негативне значення результатів фінансової діяльності при загальній її заниженості на 1111 тис. грн. або на 73,04 % привело до погіршення загального стану фінансового результату діяльності підприємства.

Негативним наслідком діяльності підприємства є також зниження рентабельності реалізації продукції на 0,35 пунктів та рентабельності виробництва на 0,16 пунктів. Рентабельність виробництва знизилась за рахунок зростання середньої вартості основних засобів і оборотних коштів темпами вищими, ніж обсяг виробництва та реалізації продукції.

В результаті зростання ресурсів підприємства більшими темпами ніж виробництво та реалізація продукції, погіршились показники ефективності використання основних засобів, фондівіддача на 0,386 грн., або на 28,83 %

Коефіцієнт оборотності оборотних коштів знизився на 0,486 разів , або на 43,33 % і тривалість одного обороту зросла на 255 днів. Тобто, у підприємства залишається багато зайнятих коштів, що зменшує можливість оперативного реагування на зміну ринкової ситуації.

Незадовільних є також використання робочої сили. При зниженні

продуктивності праці на 16,82 процента, середня заробітна плата зросла на 5846 грн, або 7,91%.

При зниженні загальних матеріальних витрат -7,77 %, матеріаловіддача знизилась на 6,85 %, або на 10 коп. на одну грн. виробленої продукції

2.2 Аналіз операційних витрат діяльності ПП ФІРМА «Гармаш»

Завдання аналізу операційних витрат передбачає системного підходу:

- виявлення місця та ролі показників витрат в оцінці ефективності виробництва;
- виділення етапів аналізу витрат операційної діяльності;
- визначення факторів і резервів раціонального використання ресурсів та методів вимірювання цих факторів і резервів;
- розробка заходів по реалізації виявлених резервів оптимального і раціонального використання виробничих ресурсів.

Об'єктами аналізу операційних витрат підприємства є такі показники:

- виробнича собівартість виготовленої продукції за статтями витрат підприємства та його структурних підрозділів;
- собівартість реалізованої продукції та інших активів;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- витрати від іншої операційної діяльності;
- витрати на 1 грн. чистого доходу;
- операційні витрати за елементами витрат;
- окремі елементи та статті витрат;
- рентабельність використання ресурсів.

Виробнича собівартість продукції є основним фактором визначення розміру валового прибутку. Якщо за звітний період виробнича собівартість реалізованої продукції збільшується при незмінних умовах реалізації, то розмір валового прибутку обов'язково зменшиться за рахунок цього фактору на аналогічну суму. Тому, чим менша виробнича собівартість, тим більше

валовий прибуток. Це важливо при порівнянні діяльності аналогічних підприємств, забезпечення конкурентоспроможності. Для визначення зміни в структурі і динаміці витрат використовують горизонтальний і вертикальний аналіз витрат.

За допомогою горизонтального аналізу є можливість досягнення найбільш загального уявлення про якісні зміни, що відбулися у структурі відповідних об'єктів аналізу, а також динаміку цих змін. При вертикальному аналізі, можливо встановити структуру підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожного структурного показника на результат загалом. Також можна виокремити дві основні ознаки, що викликають необхідність та доцільність проведення вертикального аналізу. По-перше, це перехід до відносних показників (коефіцієнтів), які краще використовувати для аналізу порівняння економічного потенціалу та результатів діяльності різних підприємств; по-друге, відносні показники певною мірою пом'якшують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть значно спотворювати абсолютні показники фінансової звітності [19]

Таблиця 2.2 – Аналіз стану елементів операційних витрат

Назва статті	Попередній рік, тис.грн	Звітний рік, тис.грн	Відхилення	
			Абсолютне,	Відносне, %
Матеріальні витрати	52084	48030	-4054	-7,78
Витрати на оплату праці	9167	9100	-67	-0,73
Відрахування на соціальні заходи	2542	2612	70	2,75
Амортизація	3640	3827	187	5,14
Інші операційні витрати	6713	4016	-2691	-40,09
Разом	74146	67585	-6561	-8,85

На підставі наведених даних підприємства за формою звітності про фінансові результати, можемо зробити висновки про наявність і використання операційних витрат на виробництво продукції в звітному і попередньому роках по кожному елементу.

В зв'язку з тим, що в звітному році було зменшення обсягу виробництва продукції, зменшились відповідно сукупні витрати операційних затрат. Всі елементи операційних затрат зменшились за винятком відрахувань на

соціальні заходи за рахунок зменшення кількості працівників, які мали пільги на зменшення відрахувань на соціальні заходи. Значне зниження інших операційних витрат на 40,09 % позитивно вплинуло на фінансовий результат операційної діяльності та сукупного чистого фінансового результату діяльності підприємства.

Таблиця 2.3 - Аналіз структури операційних витрат

Назва елемента витрат	Попередній рік, тис.грн	Звітний рік, тис.грн	Структура операційних витрат, %		Відхилення
			Попередній	Звітний	
Матеріальні витрати	52084	48030	70,25	71,07	0,82
Витрати на оплату праці	9167	9100	12,36	13,46	1,1
Відрахування на соціальні заходи	2542	2612	3,43	3,86	0,43
Амортизація	3640	3827	4,91	5,66	0,75
Інші операційні витрати	6713	4016	9,05	5,95	-3,1
Разом	74146	67585	100	100	-

Результати розрахунку аналізу структури операційних витрат показали, що при загальному скороченні сукупних операційних затрат суттєвих відхилень в структурі в звітному році до попереднього року в елементах затрат не було за винятком інших операційних витрат. Зменшення яких склало - 3,1%. За рахунок скорочення питомої ваги інших операційних витрат в структурі затрат, зросла питома вага інших елементів затрат. Так, питома вага матеріальних затрат на 0,82%, витрат на оплату праці на 1,1 %, витрат на відрахування на соціальні заходи на 0,43%, амортизації на 0,75 %.

Таблиця 2.4 - Аналіз операційних витрат за формою 2 «Звіт про фінансові результати»

Назва елемента витрат	Попередній рік, тис.грн	Звітний рік, тис.грн	Відхилення.	
			Абсолютне,	Відносне, %
Собівартість реалізованої продукції	57018	51880	-5138	-9,01
Адміністративні витрати	10235	7751	-2484	-24,27
Витрати на збут	6893	7954	1061	15,39
Інші операційні витрати	-	-	-	*
Разом	74146	67585	- 6561	-8,85
Дохід від операційної діяльності	728	1902	1174	61,26
Рентабельність операційної діяльності	0,98	2,81	1,83	*

Важливим моментом аналізу операційних затрат є їх склад в загальній собівартості продукції, порівняти його з фінансовим результатом від операційної діяльності та визначити рентабельність використання операційних витрат. При скороченні чистого доходу в звітному році, здійснилось скорочення абсолютного значення собівартості реалізованої продукції на 9,01 %,

За результатами розрахунку загальних змін затрат в звітному році у порівняно з попереднім та відносні відхилення їх можемо зробити ряд висновків, що позитивних є зменшення розміру адміністративних витрат і скорочення їх питомої ваги в структурі витрат. Також позитивних є зростання доходу від іншої операційної діяльності на 61,26 %, що збільшило рентабельність від операційної діяльності на 1,83 пункту.Негативним фактором є зростання витрат на збут на 15,69 % при загальному зменшенні обсягу реалізації продукції на 6964 тис.грн, або на 9,25 %.

Таблиця 2.5 - Аналіз витрат на 1 грн . виробленої та реалізованої продукції

Назва елемента витрат	Попередній рік, тис.грн	Звітний рік, тис.грн	Витрати на 1 грн, коп.		Відхилення, коп.
			Попередній рік	Звітний рік	
Чистий дохід підприємства	75277	68313	-	-	-
Вироблена продукція в діючих цінах	75968,6	65223,3	-	-	-
Собівартість реалізованої продукції	57018	51880	75,74	75,94	0,20
Повна собівартість реалізованої продукції	74146	67585	98,50	98,93	0,43
Операційні витрати виробленої продукції	74146	67585	97,60	1,04	2,44

Наведені дані аналізу витрат виробленої та реалізованої продукції на одну гривну показав, що в звітному році порівняно з попереднім здійснилось зростання витрат на одну гривну реалізованої продукції як за виробничою собівартістю так і за повною собівартістю реалізації продукції відповідно на 0,20 коп. і 0,43 коп. на одну гривну продукції. Витрати на одну гривну операційних витрат виробленої продукції зросли на 2,44 коп. Це показує, що

Майбутня рентабельність може бути від'ємною, тобто збитковою.

Таблиця 2.6 - Аналіз рентабельності продукції за загальновиробничими операційними витратами, загальногосподарськими операційними витратами собівартістю

Назва елемента витрат	Попередній рік, тис.грн	Звітний рік, тис.грн	Рентабельність операційних витрат, %		Відхилення,
			Попередній рік	Звітний рік	
Валовий прибуток	13530	18259	23,73	35,19	11,46
Фінансовий результат основної операційної діяльності	1623	1902	2,19	2,81	0,62
Собівартість реалізованої продукції	57018	51880	*	*	*
Повна собівартість реалізованої продукції	74146	67585	*	*	*

За результатами розрахунку ми бачимо, що рентабельність використання операційних витрат в звітному році збільшилась як за загальновиробничими витратами, так і загальногосподарськими операційними витратами за рахунок зростання валового прибутку так і незначного зростання операційного прибутку. Це також пов'язано зі зниженням загальних операційних витрат і обсягу реалізації продукції.

Висновки за розділом 2. За результатами проведеного аналізу техніко-економічних показників діяльності ПП ФІРМА «Гармаш» за два роки, можна зробити ряд висновків про ефективність діяльності фірми. ПП ФІРМА «Гармаш» працює стабільно, виробляє якісну продукцію найменуванням більше ніж 100 видів різного цінового параметру. Являється одним із лідерів виробництва ковбасних виробів в Одеській області і міста Одеси. Разом з тим, в зв'язку зі складними умовами країни в результаті ковіду та війни, значно скоротилась потреба в асортиментах вищого готунку ковбас. Це також обумовлено значним зниженням купувальної спроможності населення, високим рівнем інфляції. Обсяги виробництва і реалізації продукції в звітному році зменшились, відповідно на 16,67% та 15,73 %, що вплинуло на ряд

показників ефективності діяльності підприємства. По-перше, це зростання витрат на 1 грн. реалізованої продукції на 0,20 коп., повної собівартості продукції на 0,43 коп, операційних витрат разом на 0,44 коп. По-друге, зниження фондівдачі, зростання терміну оборотності оборотних коштів, зниження середньої заробітної плати працівників. Разом з тим, операційна діяльність має позитивний характер, тобто прибуткова.

3. Організація бухгалтерського і фінансового обліку витрат основної операційної діяльності на ПП ФІРМА «Гармаш»

3.1 Характеристика облікової політики на ПП ФІРМА «Гармаш»

Система бухгалтерського обліку – це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві.

Ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності на підприємстві здійснюються згідно основним принципам, встановленим Законом про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні та відповідними П(С)БО. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе керівництво підприємства.

Організація бухгалтерського , фінансового обліку на ПП ФІРМА «Гармаш» регулюється такою нормативною базою:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.06.96 р. № 996-XIV;
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його застосування» от 30.11.99 р. №291;
- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 р. № 352;
- Податковий Кодекс України та інші законодавчі та нормативні документи, які регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського

обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- 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 аудиторською фірмою;
- 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.

В основі організації бухгалтерського обліку лежить облікова політика.

Законодавче визначення про облікову політику у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: «...сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1], а також, іншими нормативними документами та затвердженими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими наказами Мінфіну України, іншими нормативними актами, підприємство має право самостійно визначати вибір облікової політики, з метою забезпечення на підприємстві єдиних принципів, методик та процедур при відображенні поточних операцій в обліку та складанні фінансової звітності.

Під час розробки облікової політики слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в пунктах 14-17 П(С)БО 1, методи та процедури, передбачені іншими П(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України.

Разо з тим, в Україні не існує єдиного нормативного документу, яким би було врегульовано зміст облікової політики, порядок її оформлення, затвердження та внесення змін. Міністерством фінансів України було видано лист «Про облікову політику» [3], в якому викладено загальні положення та перелік елементів облікової політики В П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [4]. Підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського облік, систему регістрів обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації за умови дотриманням єдиних засад, які встановлені законодавством з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Також на підприємстві самостійно розробляється система і форми внутрішньогосподарського обліку, форми звітності і контролю господарських операцій та визначаються права і обов'язки відповідальних осіб на право підписання бухгалтерських документів. На підприємстві особисто затверджуються правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, а також, затверджуються порядок використання додаткової системи субрахунків і регістрів аналітичного обліку

Керівник підприємства створює необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

В сучасних умовах пандемії та військового стану в Україні роль самостійності та відповідальності бухгалтера надзвичайно зросли, тому що для прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності важна

достовірна оперативна інформація. Згідно з трудовим законодавством працівники та службовці несуть матеріальну та дисциплінарну відповідальність. Матеріальна відповідальність працівників і службовців представляє собою один з видів юридичної відповідальності за допущене правопорушення. Крім матеріальної відповідальності бухгалтери несуть також і дисциплінарну. Таке порушення представляє собою протиправне невиконання, як формальна приписка, а навпаки не відображення в звітності реальних результатів діяльності, тобто покриття недоліків роботи окремих служб або неналежне виконання працівником своїх обов'язків, помилки, неуважність в роботі, тобто потрібна наявність двох умов: протиправність; вина. Основні види покарання: догана; повернення або відшкодування понесених збитків, переводна іншу посаду без матеріальної відповідальності, звільнення як не відповідає професійним і морально-етичним нормам як за власним бажанням або за статтею.

На ПП ФІРМА «Гармаш» створено відділ бухгалтерської служби, якій очолює головний бухгалтер.

Організаційну структуру відділу бухгалтерії можна представити у вигляді наступної схеми (рис. 3.1).

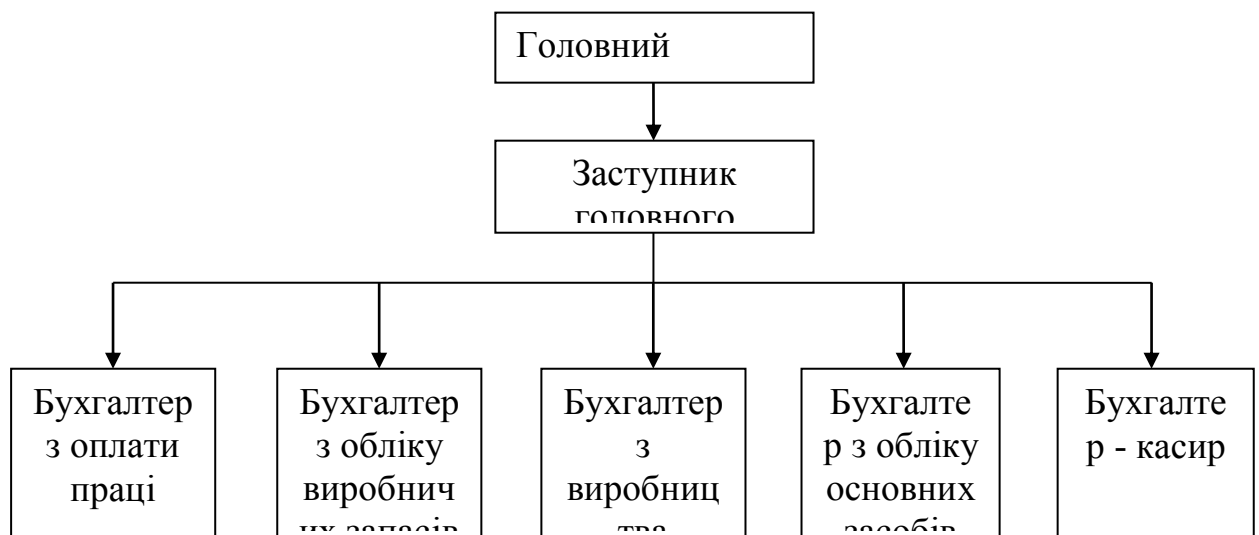


Рис. 3.1. Організаційна структура бухгалтерії

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії є таким:

Головний бухгалтер:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує повний облік грошових засобів, товарно-матеріальних цінностей та основних засобів, що надходять на підприємство, а також своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом;
- безпосередньо контролює усі фінансові операції, які здійснює ПП Фірма «Гармаш»;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності і подання її у встановлені строки;
- забезпечує збереження бухгалтерських документів, оформлює їх для передачі в архів;
- забезпечує суворе додержання штатної, фінансової та касової дисципліни;
- контролює стягнення у становленні строки дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, додержання платіжної дисципліни.

Головному бухгалтеру (або особі, на яку покладено функції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві) забороняється приймати до виконання документи по операціях, що порушують чинне законодавство, фінансову дисципліну. При отриманні від керівника підприємства розпорядження на здійснення такої операції головний бухгалтер, не підписуючи такий документ, повинен письмово попередити керівника про незаконність даного розпорядження. Якщо керівник письмово наполягає на

здійсненні такої операції, головний бухгалтер підписує документ. У цьому випадку всю повноту відповідальності за незаконність операції несе керівник підприємства.

Заступник головного бухгалтера:

- здійснює контроль за роботою з ведення бухгалтерського обліку зобов'язань і господарських операцій;
- за узгодженням з головним бухгалтером і з дозволу директора надає кредиторам, інвесторам, аудиторам та іншим користувачам бухгалтерської звітності зіставну і достовірну бухгалтерську інформацію про стан розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- готує дані по відповідних ділянках бухгалтерського обліку для складання звітності;
- виконує роботи з формування, ведення і зберігання бази даних бухгалтерської інформації, вносить зміни до довідкової та нормативної інформації, використовуваної при обробці даних;
- бере участь у проведенні інвентаризацій грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей.

Бухгалтер з оплати праці:

- нараховує у встановленому порядку всі види заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності, премії, доплати, надбавки, оплату за змушені простої, пенсії, допомоги на дітей малозабезпеченим родинам й інші виплати, веде облік резерву на оплату (щомісяця);
- нараховує й контролює перерахування в бюджет податків і зборів із зарплати робітників, фахівців і службовців (щомісяця);
- підготовляє довідки працівникам підприємства з питань нарахування заробітної плати, інших виплат й утримань із них (по необхідності).

Бухгалтер з обліку виробничих запасів:

- здійснює облік надходження та витрачання запасів і розрахунки з постачальниками;

- бере участь в інвентаризації по всіх складах підприємства;
- здійснює облік матеріальних витрат;
- контролює розробку щомісячних звітів складів.

Бухгалтер з виробництва:

- складає бухгалтерську звітність з виробництва;
- здійснює облік витрат і відходів при виробництві продукції;
- складає виробничі звіти;
- здійснює облік витрат по рахунках 23, 91, 92, 93, 94.

Бухгалтер з обліку основних засобів:

- здійснює облік основних засобів, нарахування амортизації в бухгалтерському й податковому обліках;
- здійснює облік робіт з поліпшення основних засобів (поточні ремонти, техобслуговування);
- бере участь в інвентаризації активів та зобов'язань підприємства;
- складає «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)».

Бухгалтер-касир:

- отримує, зберігає та проводить видачу за призначенням грошей та інших цінностей;
- веде касову книгу та картку аналітичного обліку готівкових операцій;
- оформляє чеки на отримання готівки, прибуткові та видаткові ордери, веде журнали ордера обліку банківських та касових операцій;
- здійснює записи до касової книги;
- проводить операції з підзвітними особами: авансові й інші звіти;
- здійснює облік по рахунках 30, 31.

На ПП Фірма «Гармаш» чітко розмежовано права та обов'язки кожного бухгалтера.

Як видно, методична база ведення бухгалтерського обліку складається

з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства.

Згідно з визначенням, облікова політика підприємства базується на основних принципах обліку та звітності. Під принципами бухгалтерського обліку слід розуміти правила, якими необхідно керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Облікову політику ПП Фірма «Гармаш» було затверджено наказом «Про облікову політику підприємства» від 16.07.2018 р., основними положеннями якої є:

- форма бухгалтерського обліку на підприємстві – автоматизована;
- облік основних засобів здійснюється у відповідності до П(с)БО 7; амортизація основних засобів нараховується податковим методом;
- облік операційних витрат здійснюється на рахунках 9-го класу з характеристиками витрат, які зазначені в П(с)БО 16 «Витрати»;
- поточна дебіторська заборгованість обліковується у відповідності до П(с)БО 10; резерв сумнівних боргів не створюється;
- облік запасів здійснюється у відповідності до П(с)БО 9, при вибутті запаси оцінюються за методом ФІФО;
- організація податкового обліку на підприємстві здійснюється у відповідності до діючого законодавства за допомогою окремих реєстрів податкового обліку.

Бухгалтерський облік на підприємстві проводиться згідно з планом рахунку підприємства. План рахунків бухгалтерського обліку – це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків

бухгалтерського обліку, що використовується для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

На підприємстві ведеться Головна книга, яка є систематичним регістром синтетичного обліку.

Кожний запис на дебеті рахунка Головної книги одночасно – показує кореспондуючий рахунок по кредиту і, навпаки, запис на кредиті рахунка кореспондуючий рахунок по дебету. Тому кожний запис у Головну книгу роблять двічі: один раз на дебеті, другий раз – на кредиті відповідних рахунків. Після закінчення місяця по кожному рахунку підраховують обороти по дебету і кредиту, визначають залишки і складають оборотну відомість.

На підприємстві бухгалтерський облік автоматизовано. На даний момент в бухгалтерії підприємства використовують програму «1С: Бухгалтерія» 8.2 версія. (модифікована) відповідно законодавства України.

Документи виготовлені машинним способом, для надання їм юридичної сили повинні відповідати вимогам стандартів і бути заковані відповідно до затвердженої системи кодифікації. Оригінал документа має відповідати запису на машинному носії. Оригіналом машинограми є перший за часом друкований екземпляр цього документа на паперовому носії. На машинограмі, яка є копією документа на машинному носії, додатково повинні бути представлені печатка чи штамп і відповідні підписи організації. Якщо в оригіналі машинограми вносяться зміни, на ній повинні бути вказані обґрунтування змін, дата їх внесення, посада і підпис посадової особи, яка здійснила зміни.

Підприємство ПП ФІРМА «Гармаш» працює на загальній формі оподаткування, тому фінансова звітність складається з наступних форм: «Баланс», «Звіт про фінансові результати», «Звіт про рух грошових коштів», «Звіт про власний капітал», «Примітки до річної фінансової звітності» та «Інформація за сегментами».

Звітним періодом для складання фінансової звітності являється рік. Баланс складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна

(місячна, квартальна) звітність, яка охоплює визначений період, складається наростаючим стогом з початку звітного року. Підприємства зобов'язані подавати квартальну і річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони відносяться, трудовим колективом по їх вимогам, власникам (засновникам). Органам державної, виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність надається у відповідності з діючим законодавством. Строк надавання установлюється Кабінетом Міністрів України.

Фінансова звітність являється відкритою окрім випадків, передбачених законодавством. Вона повинна бути обнародована шляхом публікації її в періодичних виданнях або її розповсюдженням у вигляді окремих друкованих видань.

Отже, бухгалтерський фінансовий та податковий облік на ПП ФІРМА «Гармаш» ведеться згідно з законодавством України і відображає весь процес виробництва на підприємстві, дає можливість простежити за змінами, які відбуваються у виробництві. Враховуючи сукупність витрат, знаходиться собівартість продукту, що виробляється. Таким чином контролюється продуктивність та прибутковість всього підприємства.

3.2. Організація обліку витрат основної операційної діяльності на ПП ФІРМА «Гармаш»

Первинні документи, які надходять в бухгалтерію, перевіряються по формі (повнота та правильність їх оформлення) і по змісту (законність документованих операцій, логічна ув'язка окремих показників).

Для документування операцій здійснюватися типові форми, а також форма, самостійно розроблена до відповідних обов'язкових реквізитів і операції, які в обліку будуть достовірними. При цьому працівникам підприємства слід опиратися на Закон України „ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Для ведення бухгалтерського обліку витрат основної операційної діяльності на ПП ФІРМА «Гармаш» використовують рахунки 9 класу, по

дебету 91»загально-виробничі витрати», 92»Адміністративні витрати» , 93 «Витрати на збут», 94»Інші витрати операційної діяльності».

На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування

Накопичені протягом місяця на рахунку 91 загальновиробничі витрати списують за розрахунком розподілу їх на види готової продукції на дебет рахунку 23 "Виробництво" або на дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації" - на собівартість реалізованої продукції.

Розподіл і списання з рахунку 91 загальновиробничих витрат здійснюється за спеціальним розрахунком, форма якого є в додатку 1 до ПСБО 16 "Витрати" на кожен об'єкт витрат застосовуються бази розподілу пропорційно до зміни оплати праці і ціни на продукцію з врахуванням рентабельності Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат. Відображення операцій обліку загальновиробничих витрат наведено в таблиці 3.1

Таблиця 3.1 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків «Загальновиробничі витрати» Рахунок 91

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1.Знос обладнання, та виробничого корпусу	91	131	635,6
2. Зі складу передані матеріали для поточного обслуговування технологічного процесу	91	20	65,8
3. Передані канцелярські та рахункові матеріали для забезпечення роботи лабораторії і адмінперсоналу цеху	91	22	47,2
4. Розрахунки з постачальниками електро енергії	91	63	620,1
5. Розрахунки з постачальниками газу для опалення виробничого корпусу	91	63	324,2

Продовження табл.3.1.

1	2	3	4
6. Витрати майбутніх періодів до резерву відпускних	91	39	156,4
7. Розрахунки за виплатами працівникам адміністрації виробничого цеху	91	661	145,3
8. Розрахунки за страхуванням	91	651	32,0
9. Списання загальноновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції	901	91	2026,6

Облік адміністративних витрат

Облік адміністративних витрат здійснюється на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Всі витрати формуються по дебету, а списання здійснюється з кредиту 92 на рахунок 79 «Фінансові результати». Розмір адміністративних витрат за рік відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати діяльності»

На ПП ФІРМА «Гармаш» порядок розподілу адміністративних витрат на окремі види продукції здійснюється шляхом збирання всіх витрат за звітний період(місяць) і пропорційно заробітної плати, з урахуванням рентабельності продукції розподіляють з метою визначення ефективності та розподілу повної собівартості продукції.

Таблиця 3.2 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків "Адміністративні витрати" Рахунок 92

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1.Нараховано амортизація на адміністративну будівлю	92	131	1635,6
2. Зі складу передані матеріали для поточного ремонту будівлі	92	201	89,5
3. Передані канцелярські та рахункові матеріали для забезпечення роботи адміністративного персоналу	92	22	76,8
4. Розрахунки з постачальниками електроенергії	92	63	1620,1

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
5. Відображення ПДВ	641	63	324,0
6. Розрахунки з постачальниками газу для опалення виробничого корпусу	92	63	1224,2
7. Відображення ПДВ	641	63	244,8
8. Витрати на командировку	92	372	356,4
9. сплата відсотків за довгострокове фінансування	92	501	543,4
10. сплата податку за використання земельної ділянки	92	641	328,2
11. Сплата за водопостачання	92	685	389,4
12. Відображення ПДВ	641	685	77,9
10. Розрахунки за виплатами адміністративному персоналу	92	661	1488,7
11. Розрахунки за страхуванням	92	651	327,6
10 Списання адміністративних витрат на фінансовий результат	791	92	7751

Організація обліку витрат на збут

Методологічні принципи формування в фінансовому обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регламентує П(С)БО 16 "Витрати", визначає, що витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією продукції, товарів, послуг. Для підприємства ПП ФІРМА «ГАРМАШ» характерне масовий характер виробництва продукції, якій передбачає специфіку розподілу витрат на збут на кожен вид продукції. в основі розподілу витрат на збут між окремими видами продукції лежить обсяг реалізації і рівень прибутковості продукції. За кожен місяць формуються витрати на збут и порівнюються с обсягом реалізації продукції і ціною на окремі види продукції, потім пропорційно визначеним критеріям здійснюється процес розподілу витрат на збут на окремі види продукції

Нижче в таблиці 3.3 наведено господарські операції, які пов'язані з витратами на збут за звітний період.

Таблиця 3.3 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків «Витрати на збут» Рахунок 93

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
	Дебет	Кредит	
1.Нараховано амортизація на складські приміщення	93	131	708,0
2. Нарахування амортизації на автотранспорт	93	131	570,4
2. Зі складу передані матеріали для виготовлення пакувальних матеріалів	93	204	468,2
3. Нарахована орендна плата за використання торговельної площі	93	685	856,1
4. Відображення ПДВ	641	685	188,3
4. Розрахунки з постачальниками за електроенергію	93	631	620,6
5. Відображення ПДВ	641	631	136,5
6. Витрати на рекламу продукції	93	685	575,4
7. Відображення ПДВ	641	685	126,6
8. Витрати на командировку	93	372	356,4
9. Витрати паливу на транспорт	93	203	1546,8
10.Сплата за отримання страховки для власного транспорту фірми	93	685	80,0
11.Видача запчастин для поточного ремонту автомобілів	93	207	419,5
12 Витрати на заробітну плату працівникам, які зв'язані з доставкою і реалізацією продукції	93	661	1436,6
13. Розрахунки за страхуванням	93	651	316,0
14. Списання адміністративних витрат на фінансовий результат	791	93	7954

Облік інших операційних витрат діяльності

Для відображення в обліку інших операційних витрат призначено рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 до цього рахунку можуть бути передбачені субрахунки:

Таблиця 3.4 – Кореспонденція бухгалтерських рахунків " Витрати на збут " Рахунок 94

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
	Дебет	Кредит	
1. Втрати від знецінення запасів	943	702	108,0
2. Нараховане штрафу від санепідстанції	948	685	17,0
3. Сумлінна дебіторська заборгованість	944	361	268,2
4. Списання інших операційних витрат на фінансовий результат	791	94	393,0

Прикладом розрахунку накладних витрат може бути розподіл їх на «Доктарська варена В/Г», виробнича собівартість без врахування накладних витрат 107 грн, накладні витрати складають 55,5 грн, при цині 217 грн.

Ковбаса Брауншвейгская С/к В/Г – виробнича собівартість без накладних витрат 224 грн, накладні витрати 69 грн при цині 364 грн.. Таким чином, більше ціна на продукцію, більше накладних витрат відносить фірма на окрему продукцію.

Висновки. Організація бухгалтерського фінансового обліку на ПП ФІРМА «Гармаш» ведеться відповідно законодавства про бухгалтерську та фінансову звітність підприємств, планів рахунку ПСБО, інші нормативні та законодательні акти, які регулюють організацію ведення бухгалтерського обліку та фінансову звітність підприємства.

В основі організації бухгалтерського обліку на фірмі покладено «Облікова політика ПП ФІРМА «Гармаш», яка затверджена Генеральним директором у 2020 році. На підприємстві створено відділ бухгалтерського обліку, де кожен із бухгалтерів виконує власні функції відповідно штатного розкладу. На підприємстві використовують журнально-ордерну систему обліку, яка автоматизована з власній версією на базі «Підприємство -8м». Підприємство працює на загальних умовах оподаткування. Списання витрат на виробництво використовують метод ФІФА, нарахування амортизації на необоротні активи здійснюють шляхом прямолінійним методом

витрати операційної діяльності відображають на рахунках 9-го класу „ рахунки 91, 92, 93, 94 без використання субрахунків.

Контроль за достовірністю відображення кореспонденції рахунків за операціями, правильність списання матеріальних ресурсів здійснює ревізійна комісія, яка працює на підприємстві.

Висновки та пропозиції

В процесі проведення теоретичного дослідження сутності організації і обліку витрат основної операційної діяльності підприємства, Витрати – це вартість ресурсів, використаних для реалізації виробничо-господарської діяльності підприємства, одержання прибутку та досягнення інших його цілей.. Разом з тим, витрати в різних умовах використання виконують різні функції і різне призначення.

Витрати, які безпосереднє використовуються для виготовлення продукції, відносять до операційних витрат. Так, відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», витрати операційної діяльності – витрати основної діяльності підприємства, тобто витрати підприємства, які спрямовані на виробництво або реалізацію продукції, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також з операціями, котрі її забезпечують або спричинені нею.

Витрати операційної діяльності слугують базою ціни товару і її нижньою межею для виробника. Рівень і розмір операційних витрат формується під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів середовища підприємства було визначено, що вони поділяються на прямі і непрямі(або накладні), операційні витрати є основні витрати при виробництві продукції підприємством відповідно Статуту. Для забезпечення системного підходу до характеристики операційних витрат, проведена їх класифікація за окремими ознаками,

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат, необхідністю управління іми, здійснення калькуляції собівартості продукції для різних прийняття рішень про їх формування, оптимізації витрат і доходів підприємства. Приклад класифікації операційних витрат наведено на рис 1

В результаті класифікації операційних витрат розробляється система синтетичного і аналітичного обліку операційних витрат діяльності

підприємства. Характеристика статей та елементів операційних витрат діяльності з урахуванням з ними операцій наведено в таблицях 1.3.3 «Загальновиробничі витрати» Рахунок 91, Адміністративні витрати «рахунок 92, таблиця 1.3.4 «Витрати на збут» рахунок 93, таблиця 1.3.5 «Інші операційні витрати» рахунок 94, таблиця 1.3.6

В результаті теоретичного дослідження та характеристики облікової політики операційних витрат, розглянути питання удосконалення управління операційними витратами, системи обліку операційних витрат та систематичного контролю за складом і рівнем операційних витрат на окремі види продукції.

На підставі даних про фінансово-економічну діяльність ПП ФІРМА «Гармаш» за два роки проведеного аналізу техніко-економічних показників, за результатами значень яких можна зробити ряд висновків про ефективність діяльності фірми. ПП ФІРМА «Гармаш» працює стабільно, виробляє якісну продукцію найменуванням більше ніж 100 видів різного цінового параметру. Являється одним із лідерів виробництва ковбасних виробів в Одеській області і міста Одеси. Разом з тим, в зв'язку зі складними умовами країни в результаті ковіду та війни, значно змінилась структура виробництва, скоротилась потреба в асортиментах вищого готунку ковбас. Це також обумовлено значним зниженням купувальної спроможності населення, високим рівнем інфляції. Характеристика зміни показників наведено в таблиці 2.1. Обсяги виробництва і реалізації продукції в звітному році зменшились, відповідно на 16,67% та 15,73 %, що вплинуло на ряд показників ефективності діяльності підприємства. По-перше, це зростання витрат на 1 грн. реалізованої продукції на 0,20 коп., повної собівартості продукції на 0,43 коп, операційних витрат разом на 0,44 коп. По-друге, зниження фондівіддачі, зростання терміну оборотності оборотних коштів, зниження середньої заробітної плати працівників. Разом з тим, операційна діяльність має позитивний характер, тобто прибуткова.

Аналіз стану, структури операційних витрат наведено в таблицях 2.2, 2.3, Аналіз операційних витрат за формою 2»Звіт про фінансові результати» наведено в таблиці 2.4. В результаті аналізу виявлено, що результати операційної діяльності прибуткові, але рівень рентабельності використання операційних витрат менше одного відсотку. Аналіз витрат на одну гривну виробленої і реалізованої продукції наведено в таблиці 2.5. результати аналізу показали, що витрати на одну гривну виробленої і реалізованої продукції в звітному році зросли відповідно на 0,43 коп. и 0,20 коп.

Організація бухгалтерського фінансового обліку на ППФІРМА «Гармаш» ведеться відповідно законодавства про бухгалтерську та фінансову звітність підприємств, планів рахунку ПСБО, інші нормативні та законодавчі акти, які регулюють організацію ведення бухгалтерського обліку та фінансову звітність підприємства.

В основі організації бухгалтерського обліку на фірмі покладено «Облікова політика ПП ФІРМА «Гармаш», яка затверджена Генеральним директором у 2020 році. На підприємстві створено відділ бухгалтерського обліку, де кожен із бухгалтерів виконує власні функції відповідно штатного розкладу. Структура служби бухгалтерії наведено на схемі 3.1. На підприємстві використовують журнально-ордерну систему обліку, яка автоматизована з власній версією на базі «Підприємство -8м». Підприємство працює на загальних умовах оподаткування. Списання витрат на виробництво використовують метод ФІФА, нарахування амортизації на необоротні активи здійснюють шляхом прямолінійним методом

Для ведення бухгалтерського обліку витрат основної операційної діяльності на ПП ФІРМА «Гармаш» використовують рахунки 9 класу, по дебету 91»загально-виробничі витрати», 92»Адміністративні витрати» , 93 «Витрати на збут», 94»Інші витрати операційної діяльності» без використання субрахунків.

Контроль за достовірністю відображення кореспонденції рахунків за операціями, правильність списання матеріальних ресурсів здійснює ревізійна

комісія, яка працює на підприємстві. Розподіл і списання операційних витрат здійснюється за спеціальним розрахунком, форма якого є в додатку 1 до ПСБО 16 "Витрати". На кожен об'єкт витрат застосовуються бази розподілу пропорційно обсягу виробництва, зміни оплати праці, ціни на продукцію з врахуванням рівня рентабельності. Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Господарські операції, які відображають кореспонденцію рахунків з використанням операційних витрат наведено в таблицях 3,1 - 3,4.

Прикладом розрахунку накладних витрат може бути розподіл їх на «Доктарська варена В/Г», виробнича собівартість без врахування накладних витрат 107 грн, накладні витрати складають 55,5 грн, при цині 217 грн.

Ковбаса Брауншвейгская С/к В/Г – виробнича собівартість без накладних витрат 224 грн, накладні витрати 69 грн при цині 364 грн.. Таким чином, більше ціна на продукцію, більше накладних витрат відносить фірма на окрему продукцію.

Для удосконалення організації обліку операційних витрат та забезпечення контролю віднесення операцій на ті чи інші рахунки пропоную:

1. З метою підвищення ефективності діяльності ПП ФІРМА «Гармаш» пропонуємо збільшення обсягу виробництва за рахунок розширення ринку збуту за межі Одеської області. Збільшення виробництва дає можливість скоротити непрямі витрати на одиницю продукції

2. На рахунку 93 «Витратина збут» з метою систематизації операційних витрат розділити операції збут, маркетинг і реклама на окремі субсчета та назвати синтетичний рахунок «Витрати на збут, маркетинг та рекламу»

3. Посилити контроль за розподілом непрямих операційних витрат з віднесенням їх до інших операційних витрат

Список використаних джерел

1. Слуцкий Е. Е. Теория предельной полезности. Киев, 1910. 378 с.
2. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Випуск 4. С. 99-103
3. Супрученко О.Л. Еволюція розвитку категорії «витрати» та напрямки її удосконалення на підприємствах ресторанного господарства. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>
4. Котляров М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 9. С.43-47.
5. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»
6. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
7. П(С)БО 16 «Витрати» П(С)БО
8. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. - № 1. – С. 11-18
9. Податковий кодекс України. Закон.
<https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/nalogovyi-kodeks/>
10. з П(С) БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".
11. Проняття, склад та класифікація операційних витрат
<http://www.ukr.vipreshebnik.ru/economika-pidpr/2468-ponyattya-sklad-i-klasifikatsiya-operatsijnikh-vitrat-pidpriemstva.html>
12. Фаріон, В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. 2011. Вип. 8 (29), ч. 4. С. 336-342.
13. 16. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 5. С. 3–10.
14. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. КНЕУ, 2002. 131 с.

15. Череп, А. В. Управління собівартістю [Текст] Х. : ІНЖЕК, 2005. 373 с.
16. Андрющенко І.С. Резерви зниження витрат операційної діяльності на підприємствах ресторанного господарства
https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/23286/1/esprstp_2009_2_47.pdf
17. Хмелевська А. В. Облікова систематика іншої операційної діяльності промислового підприємства [Електронний ресурс] / А. В. Хмелевська. –Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2009_6_2/099-104.pdf.
18. Шендригоренко М.Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. *Наукові записки. Серія “Економіка”*. 2011. Випуск 18. С. 447-452.
19. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
20. Міністерством фінансів України було видано лист «Про облікову політику» [21], в якому викладено загальні положення та перелік елементів облікової політики В
21. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
22. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 187-192.
23. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2012. №. 2. С. 356-360.
24. Кузнецова С.О. Методичні аспекти проведення аналізу виробничих витрат підприємства в системі управління. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2014. № 2. С. 93-101.
25. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.

26. Костякова А.А. Методи обліку витрат у рослинництві. Облік і фінанси. 2017. №2 (76). С. 13-20
- 28 . Маниліч М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] Режим доступу: // http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpen /2012_8/01SPTA.pdf
29. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект Тернопіль: Астон, 2005. 288 с
30. Сухораб В.П., Ксьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікація витрат. Вісник Технологічного університету Поділля. [Ч. 2, Т. 1]. Хмельницький, 2003. С. 169-173.
31. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 2 (23). С. 381–388
32. Ярмоленко В. П. Про склад і класифікацію виробничих витрат. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2000.№ 11. С. 20-24
33. Бурко І.І. Здирко Н.Г., Тименюк Д.А. Економічна сутність та класифікація трансакційних витрат. Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку: матеріали II Всеукр. наук.- практич. конф., 19 квітня 2018 року
34. Грицай О. Удосконалення обліку витрат діяльності промислового підприємства. Науковий клуб. 2015. № 2. С. 45-47.
35. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. Облік і фінанси. 2013. № 4 (62). С. 20-23.
36. Євтушевська О.О. Теоретичні аспекти впровадження методу бюджетування витрат на виробництво. Економіка харчової промисловості. – 2016. Т.8, Вип. 2. С. 64-69;
37. Засадний Б.А. Формування облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємств. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 12-2. С 24-29.

38. Махмудов Х.З. Оцінка операційної діяльності підприємства. Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». 2017. Вип. 4 (71). С. 41-46.

39. Панасюк В.М. Класифікація витрат як запорука ефективного ведення їх обліку. Стан і перспективи розвитку обліковоінформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 432 с.

40. Подмешальська Ю.В. Облік та аудит адміністративних витрат. Агросвіт. 2018. № 23. Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/161.pdf

41. Турчин Н.О., Проблемні питання управління зниженням витрат виробництва та собівартості продукції. Publishing 100 house Education and Science [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/13_EISN_2013/Economics/10_136724.doc.

42. Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства. Наукові записки. Серія “Економіка”. 2011. Вип. 18. С. 447-452.

43. Якимович В.В. Облік витрат основної діяльності: методика та організація. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: збірник наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 52-53