

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аналіз в управлінні витратами підприємства»

(за матеріалами ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», м. Дніпро)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Коваль Олександр Петрович

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Любимов Микола Олександрович

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Сутність витрат підприємства як економічної категорії та об'єкта обліку і аналізу	6
1.2. Визнання, оцінка та класифікація витрат підприємства	13
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження.....	21
Висновки за розділом 1.....	32
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	34
2.1. Організація обліку витрат підприємства	34
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства та напрями його удосконалення	46
2.3. Удосконалення обліку витрат в умовах застосування інформаційних систем і технологій.....	53
Висновки за розділом 2.....	59
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	61
3.1. Організація аналізу витрат діяльності підприємства	61
3.2. Методика аналізу витрат діяльності підприємства	71
3.3. Аналіз основних напрямів і резервів зменшення витрат діяльності підприємства та зростання його прибутковості	80
Висновки за розділом 3.....	90
ВИСНОВКИ	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	96
ДОДАТКИ	106

ВСТУП

Сучасні умови господарювання вимагають нового підходу до системи управління виробничою діяльністю суб'єктів різних видів економічної діяльності. Види економічної діяльності є особливими об'єктами державного регулювання у сфері економічних відносин, що обумовлено їх впливом не лише на економічну складову суспільного розвитку, але й як важливого джерела доходів державного і місцевого бюджетів. Зважаючи на це, ефективне управління автотранспортними підприємствами вимагає трансформації діючої системи його інформаційного забезпечення.

Облік і аналіз витрат автотранспортних підприємств є стратегічно важливими інструментами управління, від ефективності функціонування яких залежить результати прийнятого управлінського рішення. Особливої актуальності проблеми теорії, методики й організації обліку та економічного аналізу витрат автотранспортних підприємств набувають в умовах загострення економічної кризи. Зазначені обставини вимагають підвищення ефективності використання всього ресурсного потенціалу суб'єкта господарювання, що дозволить мінімізувати витрати та підвищити економічну результативність його діяльності.

Теоретико-методологічні й організаційно практичні проблеми бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат знайшли відображення в працях таких вітчизняних вчених: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, М. В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, П.О. Куцика, В. Г. Лінника, Б.М. Литвина, Л.В. Нападовської, П.П. Новиченка, В.О. Озерана, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, К.І. Редченка, В.С. Рудницького, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, І. Й. Яремка та ін. Серед іноземних науковців слід відзначити А. Аксененка К. Анджаняна, Х. Андерсена, К. Друрі, Р. Ентоні, Х. Еберта, А. Кальмеса, Д. Нікольсона, Дж. Ріса, Дж. Рорбаха, Дж. Фостера, П. Фридмана, Ч. Хорнгрена, А. Яругової та ін.

Аналіз праць науковців і практиків вказує на вагомі наукові та практичні результати в дослідженні розвитку обліку й аналізу витрат підприємств, проте залишаються невирішеним ряд теоретичних і практичних питань, які стосуються обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств, зокрема, вирішення потребують такі питання: з'ясування сутності витрат як багатоаспектного економічного явища та об'єкта обліку і аналізу; уточнення класифікації витрат підприємств для цілей аналізу; визначення впливу галузевих особливостей на систему їх обліку та аналізу. Проблемні питання практичного характеру стосуються виявлення напрямів розвитку організації та методики обліку витрат підприємств в управлінні.

Все вище зазначене обумовило актуальність та вибір теми, визначення мети, постановку завдань та логіку дипломного дослідження.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій із удосконалення бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат підприємства.

Для досягнення мети дослідження в роботі поставлено такі задачі:

- з'ясувати економічний зміст і теоретичні положення обліку і аналізу витрат підприємства;
- дослідити визнання, оцінку та класифікацію витрат підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження;
- визначити особливості організації бухгалтерського обліку витрат підприємства;
- проаналізувати синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства та визначити напрями його удосконалення;
- обґрунтувати напрями удосконалення обліку витрат підприємства в умовах застосування інформаційних систем і технологій;
- дослідити організацію аналізу витрат підприємства;
- запропонувати сучасні методики економічного аналізу витрат діяльності підприємства;

- обґрунтувати порядок аналізу основних напрямів і резервів зменшення витрат діяльності підприємства та зростання його прибутковості.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних питань обліку і аналізу витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є процес формування обліково-аналітичної інформації про витрати підприємства.

Суб'єктом дослідження є Приватне акціонерне товариство «Дніпропетровськ-Авто» (далі – ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»).

В процесі проведення дослідження застосовувалися загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для з'ясування економічної сутності витрат як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку, класифікації витрат використовувалися методи аналізу та синтезу, теоретичного узагальнення, системного підходу. За допомогою методів аналізу та синтезу, індукції та дедукції, групування, наукової абстракції обґрунтовано вплив галузевих особливостей на систему бухгалтерського обліку витрат підприємства. Системний підхід, порівняння використано для дослідження особливостей організації та методики бухгалтерського обліку витрат підприємства, застосування методів систематизації, гіпотез і припущення для розробки рекомендацій із удосконалення обліку та аналізу витрат підприємства.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, праці класиків економічної теорії, офіційні статистичні матеріали, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку витрат, інтернет-ресурси, а також дані бухгалтерського обліку та звітності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій із удосконалення організації та методики обліку й економічного аналізу витрат підприємства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність витрат підприємства як економічної категорії та об'єкта обліку і аналізу

Процес розвитку теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат вимагає детального дослідження теоретичних аспектів витрат як економічної категорії та об'єкта управління. Сучасна бухгалтерська наука не тільки повинна вдосконалюватися у нерозривному зв'язку з прикладними економічними дисциплінами, але й розвивати свої положення на основі інноваційних технологій фундаментальних економічних дисциплін. Всі сучасні економічні науки є взаємопов'язаними, адже мають спільні об'єкти дослідження, отже сутність таких об'єктів повинна визначатися, виходячи з їх багатоаспектності та сфери прояву в різних економічних науках. Наведені аргументи доводять актуальність дослідження вирішення проблем понятійного апарату обліку та аналізу витрат як з позицій економіко-теоретичної, так і з боку бухгалтерської практики.

Важливість місця витрат підтверджують наукові праці стародавніх вчених. Так, фундаментальне дослідження, що належить до староіндійської економічної думки, вчені відносять до IV-III ст. до н.е., є трактат радника царя Чандрагупти I Каутілья "Артхашастра". "Каутілья розглядає проблему "вартості речей" та ринкової ціни товару. На його думку, ціна товару на ринку складається з витрат на виробництво та торговельних, а тому торговець повинен встановлювати частку прибутку в ціні товару в розмірі 5 % ціни на місцеві товари і 10% – на ввізні" [91, с. 383].

Перші формулювання дефініції "витрати" бачимо ще в античній філософії. Багато філософів того часу не розділяли поняття "економіка",

“політика”, “право”, всі вони належали до структури філософії. Найбільш яскравими представниками античної філософії, що вивчали проблеми економічного розвитку в цілому та витрат зокрема, були греки – Ксенофонт (“Ойкономія”, (“Про домашнє господарство”)) і Арістотель (“Економіка”) та римляни – Варрон (“Про сільське господарство”) і Колуммела (“Сільське господарство”) [100].

В період середньовіччя у Західній Європі найбільшу увагу економічним проблемам приділяв Фома Аквінський [94]. Однією з найважливіших у трактаті “Сума теології” є категорія “справедлива ціна”. З точки зору вчених-каноністів визначення “справедлива ціна” дорівнювалося категоріям “вартість” або “ринкова ціна”, що по суті були еквівалентом затрат на виробництво.

Представники таких напрямків у науці, як меркантилізм, фізіократицизм, класицизм, маржиналізм, марксизм та неокласицизм зробили вагомий внесок у вивчення питання витрат. Звернувши пильну увагу на трактування поняття “витрати” різними представниками даних шкіл, можна дослідити сфери їх прояву, економічну природу, сформулювати економічну сутність витрат на основі багатоаспектності.

Фізіократи критикували концепції меркантилістів і вважали, що найбільшої уваги потребує людський фактор. Прикладом таких поглядів може бути спадщина автора теорії класової структури суспільства, що й послужила відокремленню відповідних видів витрат (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Види витрат з точки зору Ф. Кене [34]

Не можна не погодитися з О. Л. Трухан, який вважає, що “заслуга Кене полягає в тому, що він створив першу макроекономічну модель формування чистого продукту на основі різниці між сукупним продуктом і витратами на його виробництво, а також зробив спробу з’ясувати, яким чином відшкодовуються витрати (на техніку, орендну плату, поліпшення землі тощо). Кене особливу увагу приділяв витратам, які спричиняються людською працею. Чистий продукт вважається залишком багатства після вирахування витрат його виробництва, тобто затрат капіталу на засоби виробництва і робочу силу” [91, с. 383].

Питанням розвитку теорії витрат займався К. Маркс. Головні положення економічної теорії викладено у науковому трактаті “Капітал”. До недавнього часу в нашій країні даній теорії приділялася значна увага, актуальна вона і зараз. К. Маркс вважав, що основою ціни будь-якого товару є вартість або цінність цього товару, яка визначається в залежності від кількості праці, затраченої на його виготовлення.

Таким чином, розвиток економічної теорії та вивчення її основ різними вченими мали вагомий вплив на формування вчення про витрати, їх сутність та місце у господарській діяльності. Характерним для кожної економічної школи був свій погляд на витрати, їх поведінку в залежності від ситуації, структуру та значення. Враховуючи складність та багатогранність сучасних економічних зв’язків, вважати єдино правильною позицію лише однієї школи вважаємо недоцільним, адже тим самим можна відсторонитися від певної особливості витрат, яка може відігравати вагому роль в управлінні витратами й, відповідно, поведінці суб’єкта господарювання. Таким чином, вважаємо за необхідне розглядати витрати як багатоаспектну економічну категорію, що визначає теоретико-методологічні та практико-організаційні основи бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат, як фундаменту для організації ефективної системи управління ними (рис. 1.1).

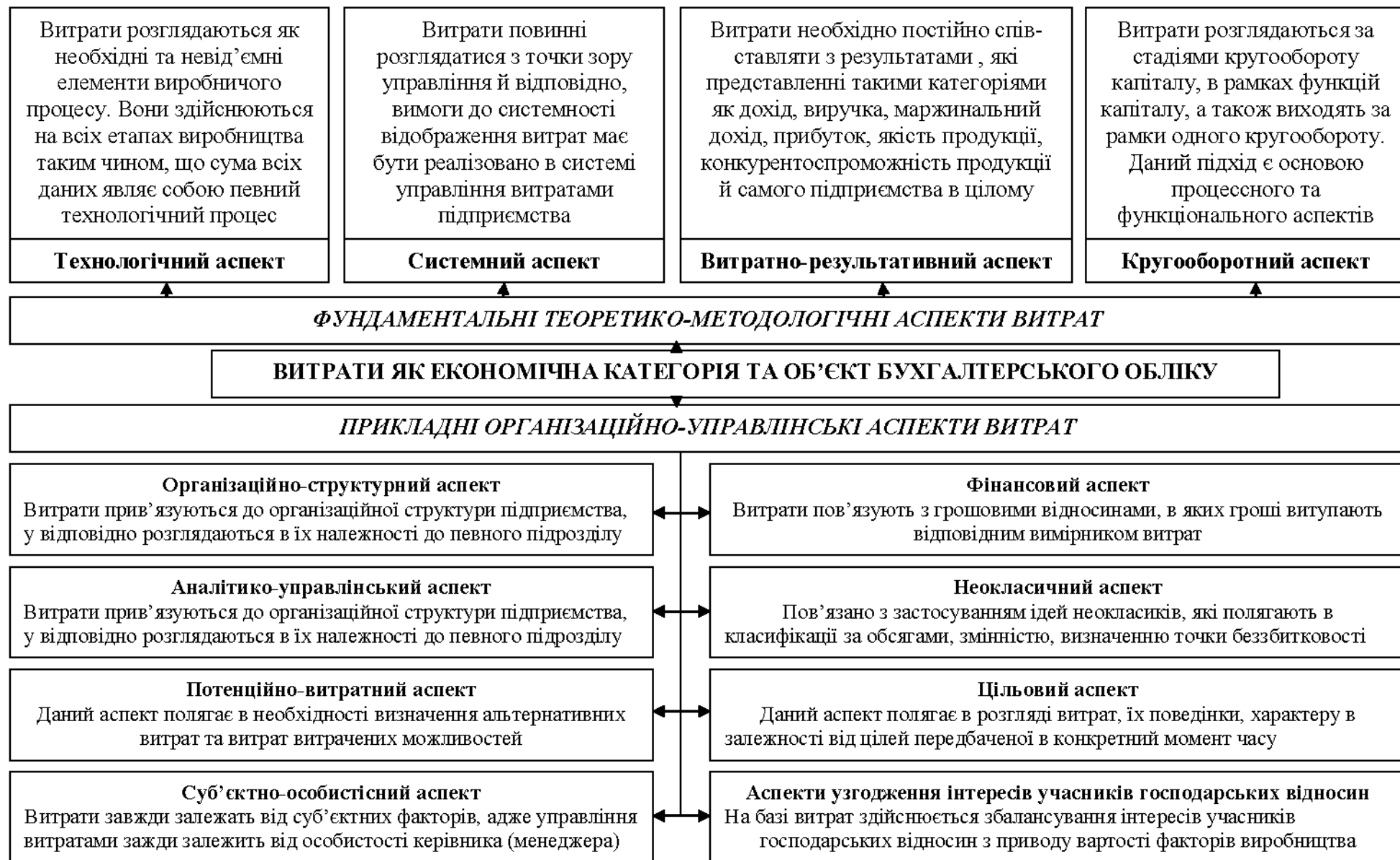


Рис.1.1 Теоретико-методологічні та організаційно-практичні аспекти витрат [97]

У провідних історичних школах бухгалтерського обліку на високому рівні розвивалася методологія обліку витрат, що треба враховувати при визначенні їх місця в економічній теорії загалом. Наприклад, неможливо переоцінити значення у трактуванні сутності витрат як об'єкта бухгалтерського обліку наукових праць італійських, французьких, німецьких, англійських, російських та українських вчених (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Тлумачення місця витрат у наукових працях представників світових бухгалтерських шкіл [12]

Школа	Представники	Основні ідеї
Італійська школа	Джіно Дзапу	Представники цієї школи надавали перевагу юридичному напрямку, вони вважали, що витрати визначаються суб'єктивно і є пов'язаними з обчисленням собівартості.
Французька школа	А. Галібо, Леон Сей, Е. Леоте	Вчені, що належали до цієї школи, обґрунтували систему обліку витрат і калькуляцію, а витрати класифікували на прямі й непрямі.
Німецька школа	Й. Шер, Е. Шмаленбах, В. Рінгер	Економісти з Німеччини підкреслювали, що головним завданням бухгалтерії є розрахунок собівартості, вони ж запропонували розділити витрати на постійні та змінні. Праці представників німецької школи заклали основи для сучасної методології обліку витрат та калькулювання.
Англійська школа	Чартер Гаррісон, Дж. Харріс	Англійські теоретики у своїх працях сформулювали основи для систем стандарт-кост і директ-кост.
Російська школа	С. Ф. Іванов, Є. Г. Ліберман, М. Х. Жебрак	Представники російської науки вивчали ідеї нормативного обліку витрат, а також приділяли увагу проблемам обліку виробничих витрат і калькулюванню собівартості продукції. Вперше ними було запропоновано рахунок “Виробництво”, який призначений для обліку виробничих витрат.
Українська школа	М. І. Туган-Барановський, М. Г. Чумаченко	Представниками школи було винайдено оригінальну класифікацію методів обліку і калькулювання собівартості промислової продукції.

Щоб дослідити зміст поняття “витрати” з позицій економічної теорії, економічного аналізу та бухгалтерського обліку, проаналізуємо дефініції цього терміна у різних літературних джерелах (додаток А). Систематизація підходів до тлумачення поняття “витрати” у різних літературних джерелах дозволяє

згрупувати основні підходи, згідно з якими витрати - це:

- вартість використаних підприємством ресурсів;
- витрачені ресурси, виражені в грошовій формі;
- сукупні витрати речовини, сили природи й праці;
- зменшення економічних вигід (активів, ресурсів) або збільшення зобов'язань;
- затрати та втрати, які вираховують із доходу;
- грошовий вимір видатків;
- використана праця, її предмети та засоби виробництва;
- виражена в грошовій формі сукупність витрат виробництва;
- все, що купував для випуску продукції виробник.

На основі опрацьованих літературних джерел вітчизняних та зарубіжних авторів (додаток А) ми дійшли висновку, що не існує єдиного підходу до даної економічної категорії.

Отже, враховуючи результати проведених досліджень, було виділено 12 підходів до сутності витрат, кілька з них є подібними, однак підкреслюють певну рису, яка наявна в одних визначеннях та відсутня в інших. Водночас деякі підходи не вказують на економічний або суто обліковий зміст витрат, а є тавтологічними, зокрема це наступні трактування: сукупна величина витрат, виражена в грошовій формі, сукупність витрат виробництва, затрати та втрати періоду, які вираховуються з доходу. Інші підходи підкреслюють певну особливість витрат та їх значення в економічних процесах не лише на підприємстві, але й в економічній системі у цілому, тому їх дослідження заслуговує на увагу.

Всі підходи до тлумачення сутності поняття “витрати” можна розділити на дві категорії, а саме: за економіко-теоретичним (фундаментальним) змістом та бухгалтерським (прикладним) змістом, що представлено на рис. 1.2.

Таким чином, виявляється доцільним на основі двох категорій підходів визначити два формулювання категорії “витрати”:

- як економічної категорії;

– як об'єкта бухгалтерського обліку та економічного аналізу.



Рис. 1.2. Групування підходів до сутності витрат [97]

Зазначені дефініції та систематизація підходів дозволяють сформулювати наступні визначення витрат:

– як економічної категорії: витрати – це сукупність економічних ресурсів підприємства, виражених у грошовій формі, які витрачені в ході господарської діяльності підприємства за певний проміжок часу для виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) та інших цілей з метою отримання економічних вигід;

– як об'єкта обліку: витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу, що пов'язані зі здійсненням господарської діяльності підприємства за певний період часу.

Отже, застосування зазначених понять дозволяє комплексно підійти до теоретичних та практичних проблем витрат як з позиції економічної теорії, так і з позиції бухгалтерського обліку і економічного аналізу.

1.2. Визнання, оцінка та класифікація витрат підприємства

У нашій державі питання відносно визнання, визначення та обліку витрат регулюються системою законодавчих та бухгалтерських норм. Так, відповідно до статей П(С)БО 16 витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [20].

Беручи до уваги достатньо важливий факт, що бухгалтерський та податковий облік повинні слугувати різним цілям, слід розуміти: розбіжності між вказаними системами спостерігатимуться завжди, адже бухгалтерський облік призначений для надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, а податковий – виконує фіскальні та регуляторні функції. Безсумнівно, на процес деякого узгодження існуючих суперечностей мало позитивний вплив прийняття Податкового кодексу України.

З дати набуття чинності Податкового кодексу України в практику суб'єктів господарювання увійшло дещо інше визначення прибутку до оподаткування, ніж раніше. Зокрема, це стосується визнання витрат, що

враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

На думку А. В. Царьової та Н. І. Беренди, Податковий кодекс України максимально зближує класифікацію витрат бухгалтерського і податкового обліку, за винятком структури витрат, представленої кодексом, яка дещо відрізняється від наведеної правилами бухгалтерського обліку в частині формування собівартості продукції.

Звичні підходи щодо класифікації витрат, якими користуються на лікеро-горілчаних підприємствах, не відповідають вимогам сучасного рівня управління, не сприяють розвитку виробництва і зростання конкуренції, а системи обліку й аналізу, побудовані на їх основі, часто надають неповну інформацію, непридатну для прийняття рішень. Обсяг основних видів ресурсів, які витрачаються на виробництво лікеро-горілчаної продукції, значно впливає на ефективність виробництва, розмір прибутку і рівень рентабельності. Щоб ефективно працювати в сучасних умовах, підприємствам лікеро-горілчаної промисловості, які використовують різноманітні види ресурсів (матеріальні, трудові, фінансові), необхідно навчитися ними управляти, що обумовлює необхідність виділення чіткої та сучасної системи їх групування.

Сучасні методи управління мають деякі обмеження, незважаючи на всі їхні переваги, що полягають у правильності розрахунку і калькулювання витрат, підготовці достовірної бази для прийняття управлінського рішення та визначення фінансового результату. Такі методи успішно можуть бути застосовані в діяльності лікеро-горілчаних підприємств і в процесі управління ними лише після доопрацювання та відповідної адаптації. Застосування цих методів не може стати успішним без наукового обґрунтування класифікації витрат на базі аналізу підходів вчених та використання досвіду зарубіжних підприємств.

Збір інформації про фактичні витрати підприємства здійснюється в системі синтетичних та аналітичних рахунків, які ілюструють витрати на придбання визначених виробничих ресурсів. Дані обліку витрат є підґрунтям, на основі якого оцінюють та аналізують виконання нових показників,

визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, розрахунку ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та вдосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків. Отже, необхідно так побудувати облік витрат, щоб на його основі забезпечувалось узагальнення облікових даних за окремими групами, для чого і використовується класифікація витрат.

Для правильного складання класифікації витрат потрібне дотримання певних правил, які визначаються властивостями поділу. Поділ – це логічна операція, пов'язана із завданням розподілу та огляду певного єдиного матеріалу. Розрізняють два види поділу: таксономічний та мереологічний. Класифікацію можна назвати найважливішим типом таксономічного поділу. Характерною рисою такого виду поділу є те, що обсяг матеріалу розподіляється за класами у відповідності до варіацій певної ознаки. В. Ф. Бернов і Ю. А. Харин доводять існування кількох правил поділу, які необхідно враховувати при створенні класифікації:

1. Члени поділу повинні виключати один одного, їх обсяги не можуть мати спільних елементів у випадку таксономічного поділу.
2. Поділ повинен відповідати одному обґрунтуванню, тобто предмети, які підлягають поділу, класифікуються тільки за єдиною ознакою – тією, яка є обґрунтуванням поділу.
3. Якщо поділ проводиться за багатьма рівнями, слід переходити від єдиного цілого до більш конкретних рівнів [6, с. 78].

Поділ повинен бути розміреним, тобто у випадку таксономічного поділу кожний із членів поділу повинен виступати видом того цілого, що ділиться, а їх сума має вичерпувати весь його обсяг.

Класифікація витрат, проведена у такий спосіб, дозволяє забезпечити більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, а також дає можливість керівництву підприємства докладно проаналізувати структуру витрат та знайти джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві. В процесі

проведення класифікації витрат потрібно виділяти такі ознаки (обґрунтування) класифікації, за якими доволі легко поділити витрати на чітко окреслені групи та уникнути подвійного тлумачення їх видів. Це вважається значимим з позиції практичного застосування класифікації, адже згідно з принципом верифікації “будь-яке науково осмислене твердження повинне бути зведеним до сукупності пропозицій з емпіричним змістом” [6, с. 227].

Для можливості приймати ефективні управлінські рішення інформаційне забезпечення системи управління витратами лікero-горілчаних підприємств повинно мати якісні характеристики. Доречність, зрозумілість та достовірність є основними характеристиками, що обумовлюють якість інформації про витрати лікero-горілчаних підприємств. На рис. 1.3 наочно представлена сутність якісних характеристик про витрати, на яких повинна базуватися класифікація витрат.

Для забезпечення дотримання необхідних характеристик при класифікації витрат за тією чи іншою ознакою, на думку Л. І. Хоружий, потрібно враховувати наступне:

- характерні риси технології та організації виробництва продукції лікero-горілчаних підприємств, які обумовлюють формування специфічних видів витрат;

- те, що економічні умови зростання конкуренції, в яких працює підприємство, є об'єктивним підґрунтям застосування та розвитку обліку з використанням сучасних систем управління витратами;

- наявність сучасних засобів обчислювальної техніки та програмного забезпечення для розширення сфери використання класифікації витрат за різними ознаками; внутрішньогосподарські відносини з урахуванням різних форм власності та організаційно-правової структури управління економічним суб'єктом [87, с. 305].

- Вважаємо, що думка Хоружої Л. І. є цілком логічною, проте важливе значення в класифікації витрат мають система управління, що існує на підприємстві, та обрані методи калькулювання собівартості послуг.



Рис. 1.3. Вплив якісних характеристик інформації на побудову класифікації витрат [узагальнення автора]

Таким чином, класифікація витрат повинна відповідати вимогам управління, а тому варто погодитися з думкою С. Ф. Голова, який вважає, що в основу класифікації витрат має бути покладений принцип “різні витрати для різних потреб” [20, с. 300].

Отже, основними цілями класифікації можна вважати: калькулювання собівартості послуг підприємства, формування бухгалтерської звітності як для зовнішніх користувачів, так і для внутрішніх потреб, планування та контролю витрат, вивчення поведінки витрат та управління ними. Згідно з цілями класифікація витрат повинна відповідати їм, бути багатогранною та дозволяти побудувати ефективну систему управління всією господарською діяльністю

підприємства.

Витрати й система їх класифікації мають багатоаспектний характер, що визначається галузевими особливостями та специфікою сучасних економічних відносин і розвитку методів управління господарською діяльністю підприємства. Вчений У. І. Когут запропонував такі критерії класифікації витрат: “організаційно-управлінський (за центрами відповідальності, за рівнем контролюваності, за видами діяльності, за ступенем охоплення плану); обліково-аналітичний (за відношенням до звітного періоду, за призначенням, за складом, за статтями калькуляції, за відношенням до технологічного процесу, за способом перенесення вартості); фінансово-економічний (за відношенням до форм вартості, форм праці, за споживанням ресурсів, за відношенням до обсягу виробництва); маркетинговий (залежно від можливості простежити витрати щодо конкретного товару, від ступеня усереднення витрат, від функціональних видів діяльності); інвестиційний (за періодичністю виникнення, за терміном обчислення)” [38].

Класифікація повинна забезпечити не тільки організацію аналітичного обліку, але й усю систему бухгалтерського обліку, а також економічного аналізу, контролю та планування, тобто вона слугує багатьом цілям. Цим складовим належить важлива роль в організації системи управління господарською діяльністю підприємства у цілому.

Вважаємо за необхідне підкреслити, що вагомий внесок у класифікацію витрат підприємств зробили представники американської бухгалтерської школи.

Підприємства США оперують наступною класифікацією витрат:

- 1) за економічним змістом: основні, накладні;
- 2) за способом віднесення на собівартість: прямі, непрямі;
- 3) за обсягом: змінні, постійні;
- 4) за методом списання: витрати періоду, витрати виробництва;
- 5) за термінами виникнення: фактичні, планові;
- 6) за управлінськими функціями: виробничі, витрати реалізації,

адміністративні;

7) за місцями виникнення: за центрами витрат, за зонами відповідальності;

8) за доцільністю: релевантні, нерелевантні.

Що ж стосується країн пострадянського простору, до яких належить і Україна, класифікація витрат закріплена в основних нормативних актах із регулювання бухгалтерського обліку. В табл. 1.2 наведено результати аналізу бухгалтерського законодавства країн-членів СНД, зокрема Російської Федерації, Білорусі, Казахстану, Молдови.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат у країнах СНД відповідно до національного законодавства [узагальнення автора]

Країна	Нормативний акт	Класифікація
Росія	ПБО 10/99 “Витрати організації”, галузеві інструкції з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	Розрізняють витрати від звичайних видів діяльності та інші витрати, в податковому обліку – витрати, що враховуються при розрахунку оподатковуваного прибутку, та витрати, що не враховуються при розрахунку.
Білорусь	Інструкція по бухгалтерському обліку “Витрати організації”	Витрати поділяють наступним чином: за видами діяльності, операційні витрати та позареалізаційні.
Молдова	Закон Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік”, НСБО 2 “Товарно-матеріальні запаси”, НСБО 3 “Склад затрат і витрат підприємства”	Витрати групують на: витрати операційної діяльності, собівартість продаж, комерційні витрати, інші операційні витрати, витрати неопераційної діяльності, витрати інвестиційної діяльності; витрати фінансової діяльності, надзвичайні витрати, витрати по податку з доходів
Казахстан	Стандарт бухгалтерського обліку №7 “Облік товарно-матеріальних запасів”	Розрізняють витрати на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрати періоду, що класифікують на витрати з реалізації, загальні та адміністративні. Затрати на виробництво групуються за наступними категоріями: матеріальні затрати; затрати на оплату праці; відрахування на страхування; знос засобів; інші затрати.

Класифікація витрат, яка існує у нормативних актах країн СНД, не є розширеною, адже вона сформована лише для забезпечення фінансової звітності та здійснення податкових розрахунків. Управлінські рішення на основі наведеної класифікації витрат формуються на внутрішньому рівні.

Залежно від класифікації, що використовується, обираються елементи методу бухгалтерського обліку, управління господарськими процесами та видами діяльності. Таким чином, класифікація витрат підприємства повинна бути обумовлена системою бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Володіння точною інформацією про витрати дозволяє ефективно регулювати їх рівень, проводити постійний контроль відношення доходів і витрат. У витратах знаходять відображення всі сторони господарської діяльності підприємства, адже практично будь-яке рішення призводить до виникнення витрат. Нездатність управлінців визначити і проаналізувати витрати призводить до неможливості передбачити кризовий стан підприємства і розробити шляхи виходу з цього стану [79, с. 58].

У системі управління підприємствами важливе значення відіграє оцінка витрат, яка має на меті забезпечити всебічною інформацією про фінансово-економічні результати підприємства з метою пошуку резервів економії витрат.

Згідно з твердженням Ю. М. Лапигіна, для ефективного управління витратами, враховуючи технологічну специфіку підприємства, важливим моментом є визначення носіїв витрат. Вказане перш за все пов'язано з необхідністю калькулювання собівартості, також має бути забезпечена узгодженість носіїв витрат із об'єктами калькулювання [24].

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження

Приватне акціонерне товариство "Дніпропетровськ-Авто" було засноване на базі державного підприємства "Автосервіс", організованого в 1970 році.

Сьогодні ПрАТ "Дніпропетровськ-Авто" є провідним українським підприємством в інфраструктурі автосервісу автомобілів. У його структуру входять 5 станцій технічного обслуговування в Дніпропетровській області, з яких дві знаходяться в місті. Серед СТО, розміщених в регіоні, рівнем сервісу, асортиментом та якістю надаваних послуг відрізняються станції Павлограда, Нікополя та Дніпродзержинська. Це сучасні виробничі комплекси послуг, оснащені новим обладнанням, де створені всі умови для ефективної роботи.

Головним підприємством є "Дніпропетровськ-Авто", яке автолюбители знають як СТО-4. Це підприємство одне з найбільших в Україні. Це так звана 50-постова станція. В Україні є тільки ще 2 аналогічні – в Києві та Харкові.

Напрямки діяльності ПрАТ "Дніпропетровськ-Авто" – технічне обслуговування автомобілів, торгівля запасними частинами до них.

У 1998 році підприємство стало офіційним представництвом ЗОФ "АвтоЗАЗ-сервіс". В автосалонах можна придбати кращі автомобілі цієї компанії: ЗАЗ, Lanos, весь модельний ряд Chevrolet та ін.

ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» розташоване за адресою: Україна, м. Дніпро, Запорожское шосе, буд. 57, 49051.

Відповідно до Статуту (Додаток Б) ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» є юридичною особою відповідно до чинного законодавства України, має відокремлене майно, самостійний та зведений баланс, поточний, валютний та інші рахунки в українських та іноземних банках, торговельну марку, печатку, штампи зі своїм найменуванням українською мовою, фірмові бланки та спеціальні бланки з логотипом, виготовлені на папері з двотонним водяним знаком та інші атрибути юридичної особи відповідно до чинного законодавства України.

ПрАТ «Дніпропетропетровськ-Авто» набуло прав юридичної особи з моменту його державної реєстрації у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Метою діяльності ПрАТ «Дніпропетропетровськ-Авто» є задоволення суспільних потреб юридичних та фізичних осіб у продукції, роботах, послугах, одержання прибутку від здійснення виробничої, комерційної, посередницької діяльності, розвитку інфраструктури автосервісу, надання послуг, науково-технічного і матеріально-технічного забезпечення виробництва у сфері технічного обслуговування транспортних засобів, торгівлі та здійснення іншої діяльності у відповідності та на умовах, визначених чинним законодавством України та Статутом.

Відповідно до Статуту основними видами діяльності ПрАТ «Дніпропетропетровськ-Авто» є:

- надання послуг з технічного обслуговування, ремонту і діагностики транспортних засобів;
- проведення інструментального контролю технічного стану транспортних засобів;
- діяльність пов'язана з реалізацією транспортних засобів та номерних агрегатів, що підлягають реєстрації та обліку в органах внутрішніх справ;
- проведення технічного стану колісних транспортних засобів під час державного технічного огляду;
- оптова, роздрібна та комісійна торгівля транспортними засобами, запасними частинами та комплектуючими частинами до них, обладнанням, приладами, інструментами для технічного обслуговування транспортних засобів.

ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» веде первинний (оперативний), бухгалтерський та податковий облік, складає і подає фінансову звітність відповідно до законодавства України.

Відповідальність за організацію обліку та забезпечення фіксування фактів всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблення

даних реєстрів і звітності несе Генеральний директор та головний бухгалтер.

Відповідно до нормативно-правового регламентування визначена облікова політика ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» оформлюється документально у вигляді Наказу про облікову політику (Додаток В)у, який передбачає такі розділи:

1. Організація роботи бухгалтерської служби.
2. Методика бухгалтерського обліку.
3. Організаційно-технічні аспекти організації обліку.

Процес формування наказу про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» представлено на рис. 1.4.

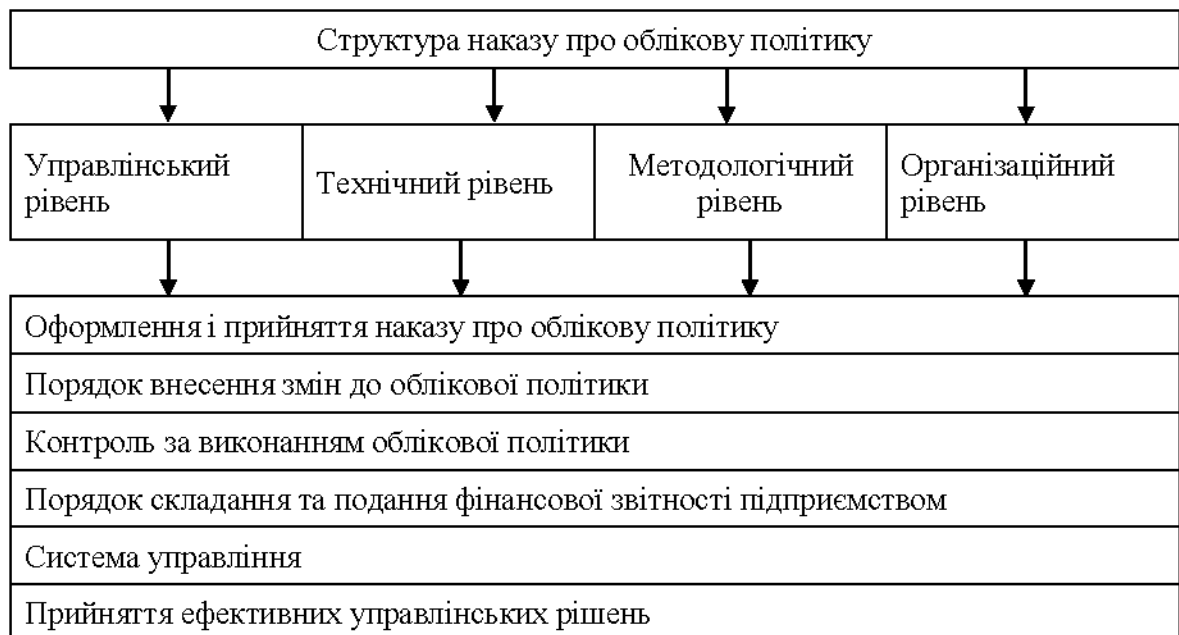


Рис. 1.4. Етапи формування наказу про облікову політику ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» для управління

Формуючи облікову політику на підприємстві ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», керівництво дотримувалося таких вимог:

- активи й зобов'язання підприємства існують окремо від активів і зобов'язань її засновників та інших підприємств (допущення майнової відособленості);

- підприємство планує продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (допущення безперервності діяльності);
- облікова політика підприємства застосовується послідовно з року в рік (допущення послідовності застосування облікової політики);
- факти господарської діяльності підприємства відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від часу оплати (допущення тимчасової визначеності факторів господарської діяльності);
- облікова політика повинна формуватися шляхом вибору одного їх альтернативних методів із декількох допускаються загальновизнаними стандартами;
- щодо якогось одного конкретного питання підприємство повинно використовувати, як правило, один вибраний спосіб ведення різних операцій в обліку, але в окремих випадках припустимо і доцільно паралельне застосування декількох способів;
- облікова політика підприємства затверджується керівником і є одним із основних документів, який визначає правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в рамках стандартів обліку, визначених нормативними актами законодавства з бухгалтерського обліку. Вибрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні застосовуватися всіма структурними підрозділами підприємства, включаючи виділені на окремий баланс, незалежно від місця їх розташування.

З метою оцінки якості господарювання підприємства нами проведено розрахунок та дано аналітичну оцінку основним показникам фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за даними звітності підприємства.

Результати аналізу показників фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» здійснено на основі додатків Д, Е, Ж та представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ

«Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 рр., тис.грн (станом на кінець року)

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	110128	126645	116844	+6716	-9801	106,1	92,3
1.1. Власний капітал:	55172	60202	64703	+9531	+4501	117,3	107,5
- у т. ч. власний оборотний капітал	2824	-523	5060	+2236	+5583	179,2	У 10 разів
1.2. Нерозподілений прибуток	-	-	957	+957	+957	-	-
непокритий збиток	-8574	-3544	-	+8574	+3544	-94,9	0,0
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	54956	66443	52141	-2815	-14302	94,9	78,5
- поточні зобов'язання за розрахунками	18505	30030	14682	-3823	-15348	79,3	48,9
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	167389	150366	141203	-26186	-9163	84,4	93,9
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн у т.ч.:	33179	55114	60603	+27425	+5490	182,7	110,0
- запасів	4122	8599	9814	+5692	+1215	у 2,3 рази	114,1
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, осіб	230	158	175	-55	+17	76,1	110,8
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	7462	11691	18022	+10560	+6331	у 2,5 рази	154,2
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн	208977	450494	548494	+339517	+98000	у 2,5 рази	121,8

Продовж. табл. 1.3

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від (+;-)		2018 р. у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	194325	420830	512721	+318396	+91891	у 2 рази	121,8
3.3. Витрати, тис. грн							
3.3.1. Від операційної діяльності	25724	41636	49351	+23627	+7715	191,8	118,5
3.4. Витрати на 1 грн виручки, коп.	0,12	0,09	0,09	-0,03	0,00	73,09	97,35
3.5. Прибуток (збиток), тис. грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	14652	29664	35773	+21121	+6109	у 2,5 рази	120,6
3.5.2. Від операційної діяльності	-	5623	5464	+5560	-159	-	97,2
3.5.3. Від звичайної діяльності до оподаткування	-85	-	5499	+5584	-300	у 6 разів	-
3.5.4. Чистий прибуток	1839	5030	4529	+2690	-501	у 2 рази	90,0
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	908,6	2851,2	3134,3	+2225,7	+283,0	у 3 рази	109,9
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	4704	8166	10582	+5878	+2416	у 3 рази	139,2
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн	1,25	3,00	3,88	+2,64	+0,89	у 3 рази	129,7
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,501	0,475	0,554	+0,053	+0,078	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,996	2,104	2,104	+0,108	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,067	0,048	0,051	-0,016	+0,003	-	-
4.4. Термінової ліквідності	0,865	0,860	0,885	+0,019	+0,025	-	-
4.5. Загальної ліквідності	1,066	0,992	1,099	+0,032	+0,107	-	-

Як свідчать дані табл. 1.3 загальна величина капіталу у 2018 році становила 116844 тис. грн, що на 6716 тис. грн або на 6,1% більше, ніж на кінець 2016 року та на 9801 тис. грн або на 7,7 % менше показника 2017 року (рис. 1.5).

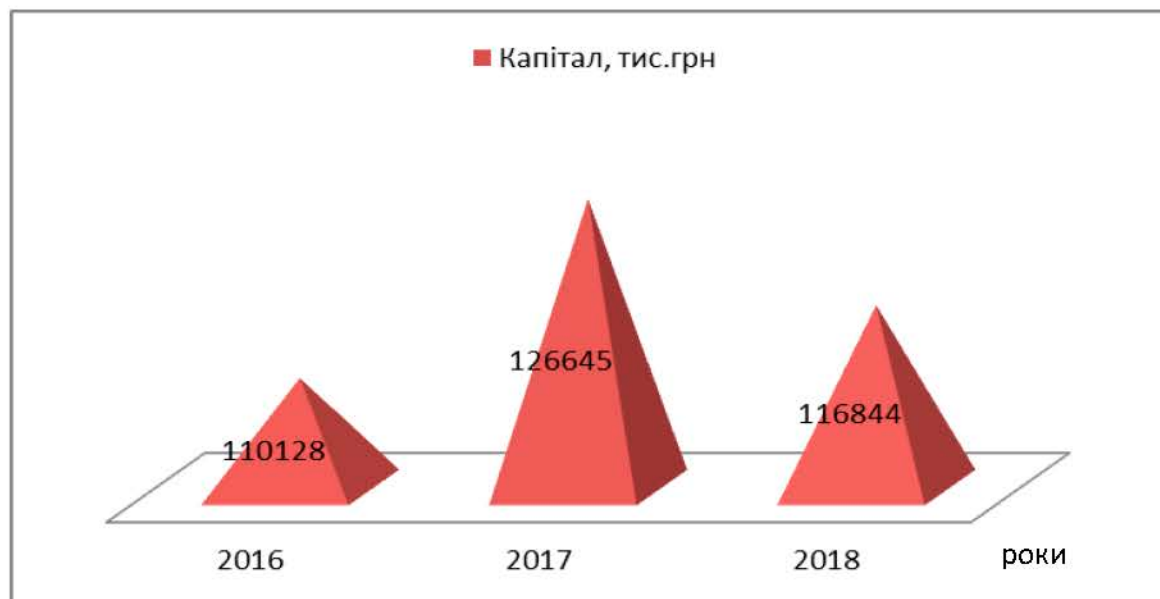


Рис. 1.5 Динаміка капіталу ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 рр.

Власний капітал ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у 2018 році становив 64703 тис. грн, що на 9531 тис. грн або на 17,3% більше, ніж на кінець 2016 року та на 4501 тис. грн або на 7,5 % більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 52141 тис. грн., що на 2815 тис. грн або на 5,1% менше, ніж на кінець 2016 року та на 14302 тис.грн або на 21,5 % менше показника 2017 року, що характеризую діяльність підприємства позитивно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 році склала 141203 тис. грн та має тенденцію до скорочення. Так, у порівнянні з 2016 роком їх вартість знизилася на 26186 тис. грн або на 15,6%, а у порівнянні з минулим 2017 роком на 9163 тис. грн., або на 6,1%.

Динаміка фондівіддачі основних засобів має позитивну тенденцію. У

2018 році фондівдача становила 3,88 грн, що більше, ніж у 2016 році на 2,64 грн, або у 3 рази та на 0,89 грн більше, ніж у минулому році, або на 29,7%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 році становила 60603 тис. грн, що на 27425 тис. грн, або на 82,7% більше, ніж у 2016 році, та на 5490 тис.грн або на 10,0 % більше показника минулого року (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Структура активів ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 рр.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році скоротилася на 55 осіб у порівнянні з 2016 роком та підвищилася на 17 осіб в порівнянні з 2017 роком і становила у 2018 році 175 осіб.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 18022 тис.грн, і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2016 роком на 10560 тис. грн. або у 2 рази, а у порівнянні з 2017 роком на 6331 тис. грн., або на 54,2% за рахунок збільшення чисельності персоналу.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить 8582 грн у 2018 році, що на 5878 грн або у 3 рази більше, ніж у 2016 році та на 2416 грн, або на 39,2% більше, ніж у 2017 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник

становив 3134,3 тис. грн, що на 2225,7 тис. грн, або у 3 рази вище, ніж у 2016 році та на 283 тис. грн або на 9,9% вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 548494 тис. грн, що більше показника 2016 року на 339517 тис. грн, або у 2,5 рази та більше, ніж у минулому році на 98000 тис. грн, або на 21,8%.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 512721 тис. грн, що на 318396 тис. грн. або у 2,5 рази більше, ніж у 2016 році та на 91891 тис. грн. або на 21,8% більше, ніж у 2017 році (рис. 1.7).

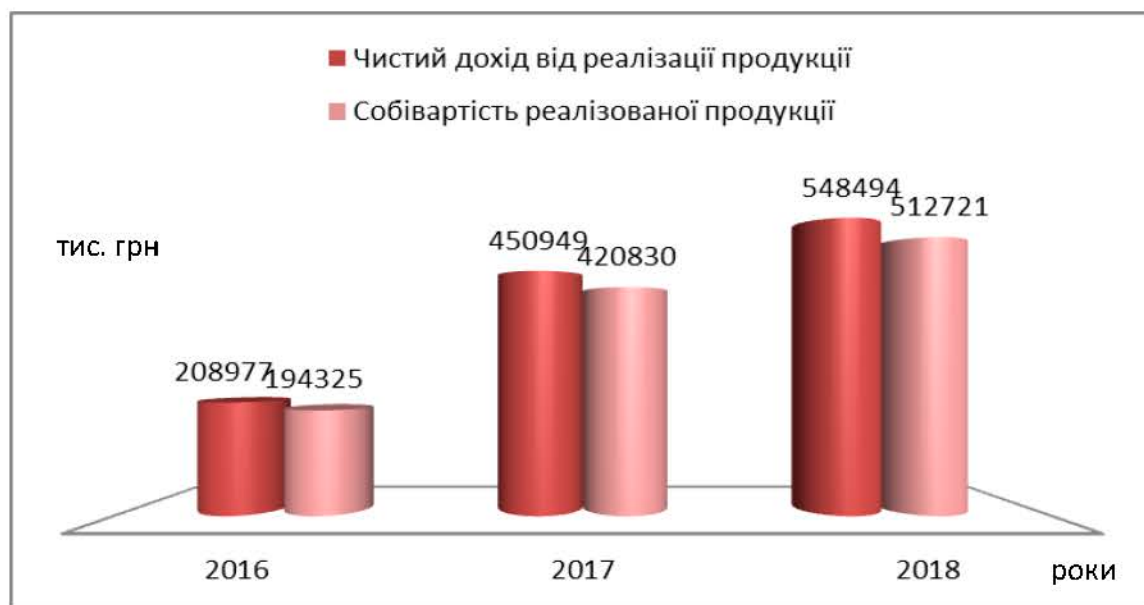


Рис. 1.7. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 рр.

Аналіз валового прибутку ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 35773 тис. грн, що на 21121 тис. грн, або у 2 рази більше, ніж у 2016 році, та на 6109 тис. грн, або на 20,6% більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році

одержало прибуток у сумі 5464 тис. грн, що на 5464 тис. грн більше показника 2016 року та на 159 тис. грн. або на 2,8% менше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 4529 тис. грн, що на 2690 тис. грн. або у 2 рази більше показника 2016 року, та на 501 тис. грн., або на 10% менше розміру прибутку 2017 року (рис. 1.8).

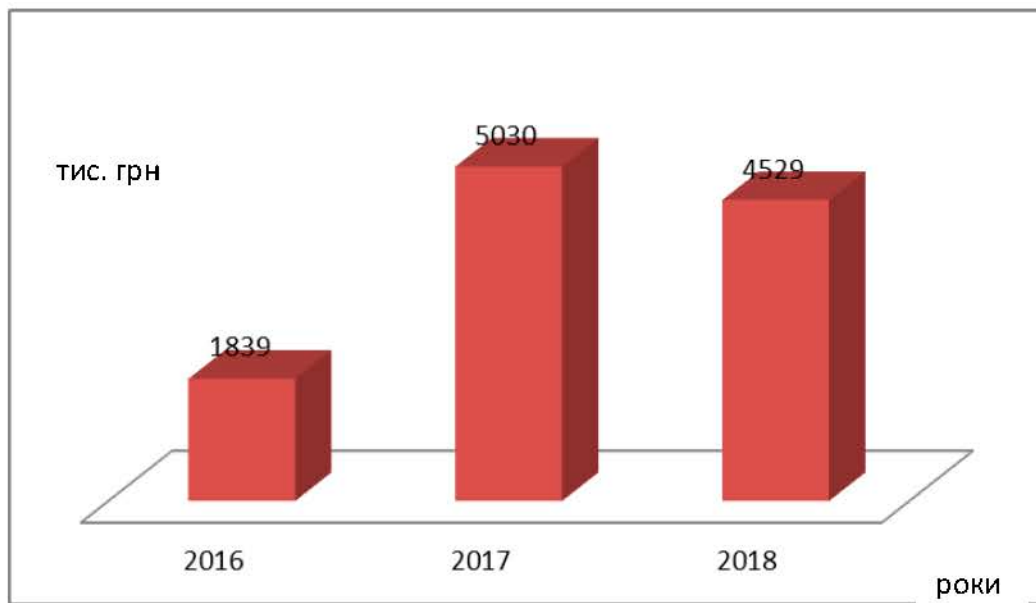


Рис. 1.8. Динаміка чистого прибутку ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у 2016-2018 рр.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.3), ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. У ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» станом на кінець 2018 року коефіцієнт автономії склав 0,554, що свідчить про фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних

ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» станом на кінець 2018 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,051, що менше від нормативного значення. Отже, керівництву ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» необхідно звернути увагу на значення даного показника.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» станом на кінець 2018 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 1,099, що вище від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходить 1,1 грн. оборотних коштів (рис. 1.9).

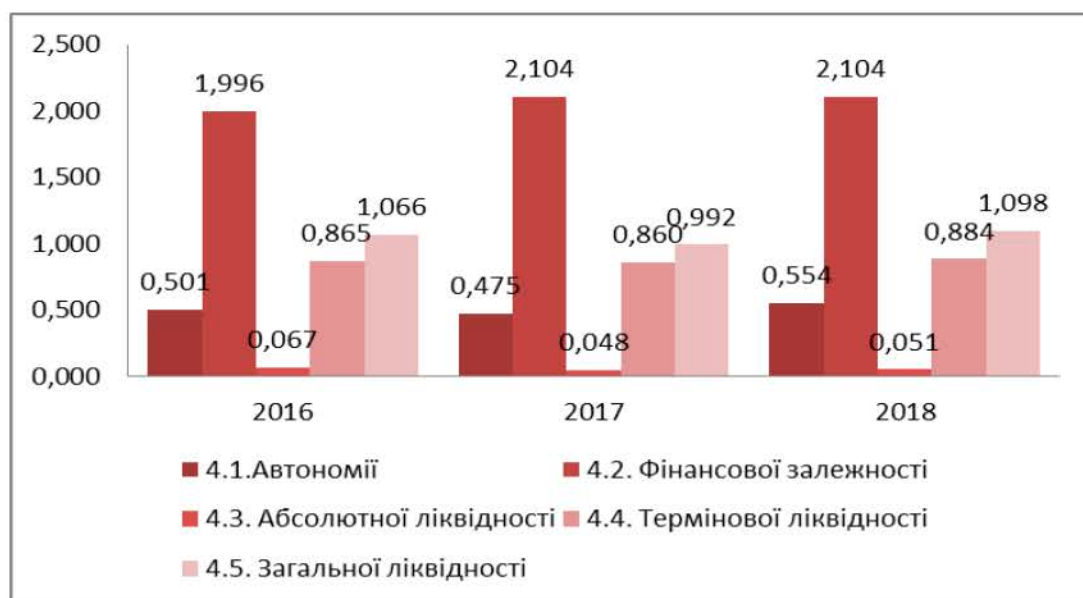


Рис. 1.9. Динаміка фінансових коефіцієнтів ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у 2016-2018 рр.

Отже, показники діяльності підприємства ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» протягом 2018 року необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

Висновки за розділом 1

Докладне вивчення теоретичних проблем бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат підприємства у частині економічної сутності витрат та їх класифікації дає можливість сформулювати наступні висновки:

На основі вивчення змісту та місця витрат в еволюції світової економічної думки (меркантилісти, фізіократи, марксисты, маржиналісти та неокласики) в роботі обґрунтовано багатоаспектність сутності даної економічної категорії.

Всі аспекти прояву витрат в економічних відносинах на всіх рівнях економічної системи розподілено на дві групи у залежності від їх важливості в бухгалтерській науці: фундаментальні теоретико-методологічні аспекти обліку витрат (технологічний, системний, витратно-результативний, кругооборотний) та прикладні організаційно-управлінські аспекти витрат (організаційно-структурний, фінансовий, неокласичний, цільовий, аналітико-управлінський, потенційно-витратний, суб'єктно-особистісний, аспект узгодження інтересів учасників господарських відносин).

Кожний із зазначених підходів було всебічно охарактеризовано та визначено особливості його впливу на систему облікового відображення витрат та економічного аналізу як фундаменту щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз категорії сутності витрат у різних економічних літературних джерелах дозволив встановити, що різноманітність підходів до змісту поняття “витрати” пов'язана з їх багатоаспектністю та дослідженням їх з точки зору різних економічних дисциплін.

Щоб уникнути неоднозначності тлумачення сутності витрат, обґрунтовано необхідність використання двох підходів до вивчення змісту витрат: як економічної категорії (витрати – це сукупність економічних ресурсів підприємства, виражених у грошовій формі, що витрачені в процесі господарської діяльності підприємства за певний проміжок часу для

виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) або для інших цілей з метою отримання економічних вигід) та як об'єкта бухгалтерського обліку (витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу, що пов'язані зі здійсненням господарської діяльності підприємства за певний період часу).

За результатами аналізу фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» зроблено висновок, що показники діяльності підприємства протягом 2016-2018 років необхідно оцінити позитивно.

Для досягнення оптимальної та ефективної облікової політики ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» враховано фактори, які мають вплив на її розробку. Формування облікової політики на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» орієнтовано на прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання фінансових результатів. Як результат, грамотно розроблена облікова політика підприємства дає змогу вибирати ефективну схему для ведення бухгалтерського та податкового обліку, знижувати фінансові і податкові ризики, оптимізувати схему оподаткування, що в підсумку забезпечить належну ефективність, прийнятих економічних рішень і господарської діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку витрат підприємства

Визначення витрат дається у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а склад витрат у П(С)БО 16 «Витрати». Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати» [71].

Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюється на підставі Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених Міністерством промислової політики України наказом від 9 липня 2007 року № 373 [52].

Етапи та порядок загального ведення обліку витрат діяльності наведено на рис. 2.1.

Залежно від напрямку статутної діяльності, підприємства дуже істотно відрізняються одне від одного за технологічним процесом, за організаційною структурою, за взаємозв'язками з партнерами та контрагентами, а також за взаємозалежністю між окремими структурними підрозділами всередині себе. Отже зазначимо, що важливою проблемою для підприємства є правильна організація синтетичного та аналітичного обліку на рахунках і в регістрах.

Відмітні особливості підприємства насамперед виявляються в організації виробництва, яка обумовлюється технологією виготовлення продукції. Тому зміст, обсяг, вид і форма надання інформації, необхідної для управління процесом виробництва, кожне підприємство формує самостійно.



Рис. 2.1. Загальна схема обліку витрат [узагальнення автора]

При цьому особливе значення має правильна організація та своєчасність обліку витрат за видами продукції (робіт, послуг) і підрозділами, тобто правильна організація аналітичного обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Організація аналітичного обліку витрат на виробництво
[узагальнення автора]

Рахунок		Організація аналітичного обліку
№	Назва	
Рахунки класу 2, пов'язані з обліком витрат		
23	"Виробництво"	За статтями витрат, видами продукції та виробничими підрозділами (цехами, дільницями) з виділенням на окремий рахунок обслуговуючих підприємств (житлово-комунальних, оздоровчих, культурних та інших установ, що перебувають на балансі підприємства)
24	"Брак у виробництві"	За статтями витрат, видами продукції, виробничими підрозділами і причинами виникнення браку
25	"Напівфабрикати (власного виробництва)"	За місцями зберігання, видами та найменуваннями
Рахунки класу 9		
901	"Собівартість реалізованої готової продукції"	За видами реалізованої продукції та статтями витрат, списаних у реалізацію
902	"Собівартість реалізованих товарів"	За видами реалізованих товарів і статтями витрат, списаних у реалізацію
903	"Собівартість реалізованих робіт і послуг"	За видами прийнятих замовником робіт (послуг) і статтями витрат, списаних у реалізацію
91	"Загальновиробничі витрати"	За підрозділами підприємства і статтями витрат, понесених кожним окремо взятим підрозділом
92	"Адміністративні витрати"	За статтями, центрами відповідальності та місцями виникнення витрат
93	"Витрати на збут"	За статтями витрат
941	"Витрати на дослідження і розробки"	За видами досліджень (розробок) і статтями витрат
942	"Витрати на купівлю продаж іноземної валюти"	За видами валют
943	"Собівартість реалізованих виробничих запасів"	За найменуваннями або групами (видами) реалізованих виробничих запасів. Якщо до собівартості цих активів додаються витрати пов'язані із їх реалізацією, то в обліку зазначаються статті понесених витрат
944	"Сумнівні та безнадій борги"	За дебіторами, заборгованість яких визнана сумнівною
945	"Втрати від операційної курсової різниці"	За обліковими об'єктами, у зв'язку з оцінкою яких виникла операційна курсова різниця

Продовж. табл. 2.1

Рахунок		Організація аналітичного обліку
№	Назва	
946	"Витрати від знецінення запасів"	За видами знецінених запасів у розрізі їх найменувань
947	"Нестачі і втрати від псування цінностей"	За видами втрачених або зіпсованих матеріальних активів у розрізі їх найменувань
948	"Визнані штрафи, пені, неустойки"	За кредиторами, які пред'явили підприємству обґрунтовані претензії, що тягнуть за собою виплату санкцій
949	"Інші витрати операційної діяльності"	За статтями витрат
951	"Відсотки за кредит"	Без аналітики
952	"Інші фінансові витрати"	За статтями витрат
961	"Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства"	За видами втрачених інвестицій в асоційовані підприємства
962	"Втрати від спільної діяльності"	За видами втрачених інвестицій у спільні підприємства
963	"Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"	За видами втрачених інвестицій у дочірні підприємства
971	"Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	За видами реалізованих активів, які до моменту реалізації рахувалися на балансі як фінансові інвестиції. Якщо до собівартості цих активів додаються витрати, пов'язані з їх реалізацією, то в обліку зазначаються статті понесених витрат
972	"Втрати від зменшення корисності активів"	За найменуваннями реалізованих активів, які до моменту реалізації рахувалися на балансі як необоротні (крім фінансових інвестицій). Якщо до собівартості цих активів додаються витрати, пов'язані з їх реалізацією, то в обліку зазначаються статті понесених витрат
974	"Втрати від неоперційних курсових різниць"	За обліковими об'єктами у зв'язку з оцінкою яких виникла неопераційна курсова різниця
975	"Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	За об'єктами уцінених необоротних активів і фінансових інвестицій
976	"Списання необоротних активів"	За об'єктами необоротних активів, списаних не внаслідок їх реалізації на сторону
977	"Інші витрати діяльності"	За статтями витрат
98	"Податок на прибуток "	Без аналітики

Аналітичний облік витрат на виробництво кожне підприємство організовує до характеру виробничого процесу, а також особливостей

продукції, що випускається, або робіт, що виконуються (послуг, що надаються).

Базуючи на загальних правилах ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерія підприємства забезпечує працівників інформацією, необхідною для контролю, аналізу та планування господарської діяльності, а також для прогнозування фінансових результатів. Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

У принципі для фінансового обліку вирішальне значення має синтетичний облік, який дає узагальнену інформацію на рахунках бухгалтерського обліку, але для складання звітності та для розкриття інформації в примітках до звітності необхідно мати аналітичні дані. Дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі менеджменту, а його інформація необхідна управлінцям різних рівнів.

Виробничі витрати - витрати на виготовлення продукції та загальновиробничі (накладні) витрати. За способом включення до собівартості продукції виробничі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду продукції, а тому до її собівартості вони включаються прямо на підставі відповідних документів. Непрямі витрати, як правило, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому вони прямо до собівартості тієї або іншої продукції не можуть бути віднесені. Вони включаються до собівартості окремих видів продукції, а тому до них відносяться загальновиробничі витрати.

До прямих витрат належать:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини і матеріалів, які є основою продукції, що виготовляється; куплених напівфабрикатів і комплектуючих виробів, які можна безпосередньо віднести до окремого об'єкта витрат);

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні

послуг, які можуть бути, безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

- інші прямі витрати (усі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні цілі, плата за оренду земельних, майнових паїв, амортизація, втрати від браку).

Загальні принципи побудови обліку витрат на виробництво наведено на рис. 2.2.

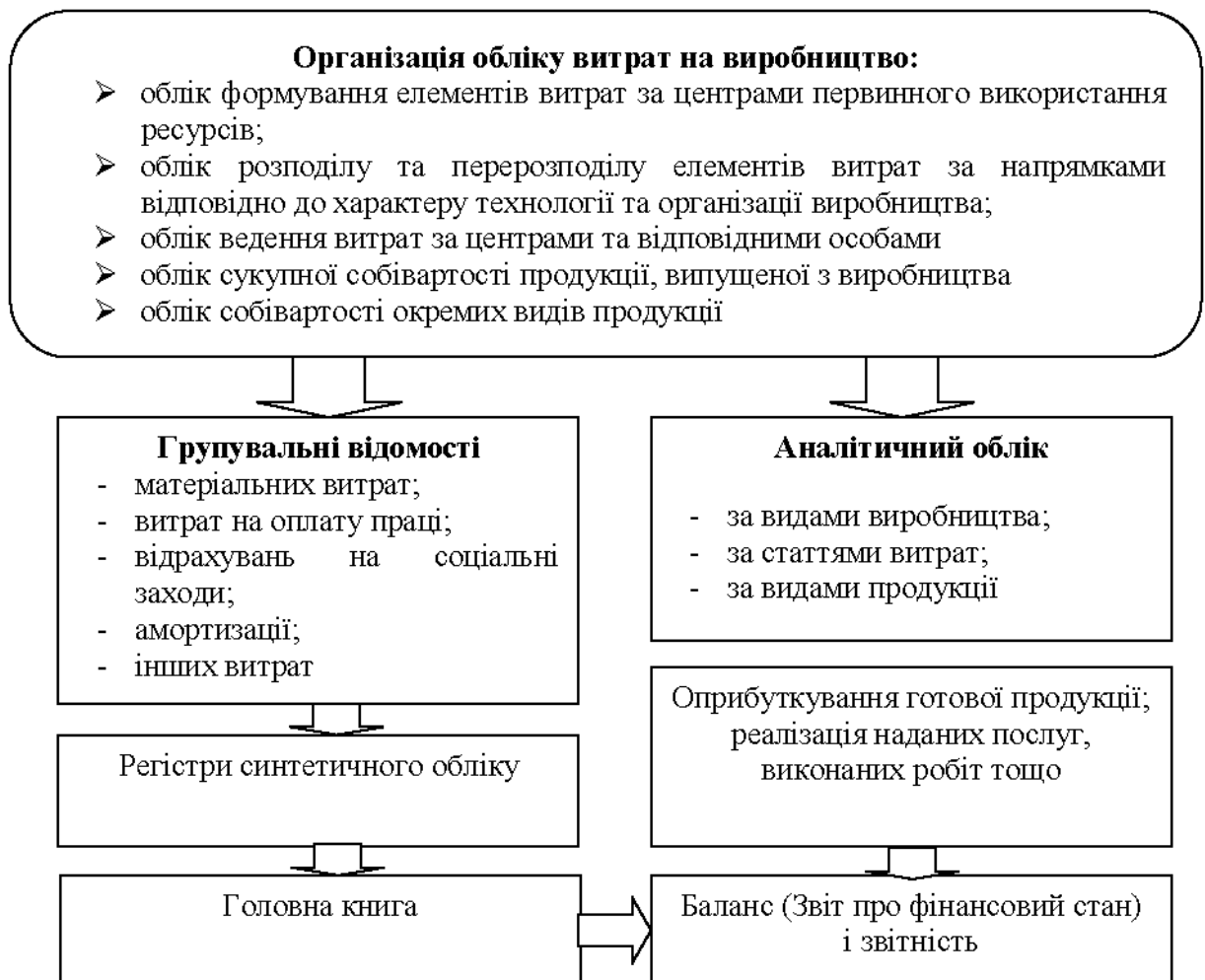


Рис. 2.2. Організація обліку витрат на виробництво [13, с. 167]

Виробничі витрати, згідно з інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку відображається на таких рахунках:

- рахунок 23 «Виробництво», де здійснюється облік витрат на виробництво продукції (дебетове сальдо на рахунку 23 на кінець періоду

показує суму незавершеного виробництва);

- рахунок 90 «Собівартість реалізації», де відображається собівартість реалізованої продукції, робіт послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до виробничої собівартості готової та реалізованої продукції. Інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду, сальдо з дебету рахунка 90 «Собівартість реалізації» списується на рахунок 79 «Фінансові результати».

- рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», де ведеться облік витрат на організацію виробництва та управління галузями, цехами, відділеннями та підрозділами основного виробництва, а також витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією машин та обладнання. Загальновиробничі витрати в кінці місяця списуються на 23 рахунок «Виробництво» за видами витрат і включаються до собівартості продукції. Загальновиробничі витрати, які знаходяться в межах нормативів вважаються розподіленими і списуються в дебет рахунку 23 «Виробництво».

Загальна схема організації обліку загальновиробничих витрат представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Загальна схема організації обліку загальновиробничих витрат

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 2.4.

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
Витрати за статтями, здійсненні протягом місяця		Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 Виробництво»

Рис. 2.4. Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться у спеціально розроблених відомостях на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за статтями калькулювання: матеріальні витрати; витрати на оплату праці апарату управління; витрати на соціальні заходи; амортизація основних засобів цехового, дільничного, лінійного призначення та інші загальновиробничі витрати.

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління Товариством. Аналітичний облік ведеться за статтями калькуляції: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; витрати на соціальні заходи; амортизація; інші адміністративні витрати, в т.ч.: податки і обов'язкові збори, витрати на відрядження, орендна плата, інші послуги на утримання виробничих приміщень, корпоративні витрати, інші загальногосподарські витрати.

До витрат на збут включаються витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції, а саме: на утримання підрозділів, які виконують функції та завдання з питань маркетингу, продажу послуг та обслуговування споживачів, на рекламу та дослідження ринку, інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, послуг. Облік витрат на збут ведеться у відомостях у розрізі статей витрат та за економічними елементами. На заводі аналітичний облік по рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться за такими статтям калькуляції: матеріальні

витрати; витрати на оплату праці; витрати на соціальні заходи; амортизація; інші витрати на збут, в т.ч.: витрати на відрядження, комунальні послуги, орендна плата, інші послуги на утримання виробничих приміщень, інші витрати, пов'язані із збутом. Загальна методика побудови обліку інших операційних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, або витрат зі збуту, чи адміністративних витрат. В аналітичному обліку потрібно забезпечити побудову у відповідності до об'єкта витрат.

Розглянемо витрати невиробничої діяльності (інші витрати операційної діяльності), до яких належать витрати, не пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, робіт, послуг. Зокрема, до таких на заводі відносяться: витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, виробничих запасів, сумнівні та безнадійні борги, втрати від операційних курсових різниць, втрати від знецінення запасів, нестачі і псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойка, витрати з утримання об'єктів соціальної інфраструктури, інші витрати операційної діяльності.

Витрати іншої звичайної діяльності підприємства включають:

- фінансові витрати, до яких відносяться витрати на відсотки (за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу;

- втрати від участі у капіталі, що є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі у капіталі;

- інші витрати, куди включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Крім того, визнаються витратами податки на прибуток згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями. Рахунок 95

«Фінансові витрати» має такі субрахунки: 951 «Відсотки за кредит», 952 «Інші фінансові витрати». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати», а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо.

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Інвестиції». Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має такі субрахунки:

- на субрахунку 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» ведеться облік втрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків;
- на субрахунку 962 «Втрати від спільної діяльності» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків;
- на субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами

збитків.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом субрахунків 971-977 відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 97 «Інші витрати» має такі субрахунки:

- на субрахунку 970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів» підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;
- на субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією;
- на субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів» відображаються втрати від зменшення корисності активів. Втрати від зменшення корисності активів визнаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»;
- на субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

на субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій;

- на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається фінансових інвестицій;

- на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх

ліквідацією (розбирання, демонтаж).

- на субрахунку 977 «Інші витрати діяльності» відображаються інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати».

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток». На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності. За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

У кінці року сальдо рахунків класу 9 списується на рахунок 79 «Фінансовий результат діяльності», за даними якого визначається прибуток або збиток від основної діяльності.

Отже, облік витрат виробництва дозволяє оцінити фінансову діяльність підприємства, визначити правильність ведення ним підприємницької діяльності та організацію фінансової звітності. Підсумувавши вище викладене відмітимо, що ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» застосовує для обліку витрат не типові облікові регістри, тому нами було рекомендовано застосовувати Журнал 5. У цілому фінансовий облік витрат на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» ведеться організовано, виходячи з вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», значних порушень при перевірці виявлено не було.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат підприємства та напрями його удосконалення

Реалізована протягом звітного періоду продукція, надані послуги, виконані роботи накопичуються на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Зміст записів за цим рахунком відображено на рис. 2.5.

Дебет	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	Кредит
	Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт , послуг	Списана у кінці звітного року виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.5. Зміст записів за рахунком 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

До собівартості наданих послуг не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Для обліку вказаних витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 2.6.

Дебет	92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»	Кредит
	Витрати за статтями, здійснені протягом року	Списання накопичених витрат у кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.6. Зміст записів за рахунками 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Типова кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Відображено витрати з розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банку	92 «Адміністративні витрати»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками й
Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам 65 «Розрахунки за
Нараховано орендну плату, відображено витрати на ремонт, здійснений сторонніми організаціями, вартість послуг зв'язку, охорони, комунальних, аудиторських, юридичних, консультаційних послуг	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
Нараховано амортизацію виробничого обладнання	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація)
Списано пакувальні матеріали	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Створено резерв для покриття витрат з можливого гарантійного ремонту	93 «Витрати на збут»	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань
Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати платіжні документи різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 «Витрати на збут»	7 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Продовж. табл. 2.2

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941 «Витрати на дослідження і розробки»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо
Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 «Витрати на купівлю продаж іноземної валюти»	33 «Інші кошти»
Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	30 «Каса», 33 «Інші кошти», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» тощо
Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП, товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки)	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»
Списано на витрати поточного періоду недостачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»
Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами»

Продовж. табл. 2.2

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати, пов'язані з діяльністю житлово-комунальних або обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, інших закладів оздоровчого та культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 Товари», 64 «Розрахунки за податками и платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат наведена на рис. 2.7.

Рахунок 95 "Фінансові витрати" кореспондує	
<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
30 "Готівка"	15 "Капітальні інвестиції"
31 "Рахунки в банках"	23 "Виробництво"
50 "Довгострокові позики"	79 "Фінансові результати"
51 "Довгострокові векселі видані"	
52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"	
53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"	
60 "Короткострокові позики"	
64 "Розрахунки за податками й платежами"	
68 "Розрахунки за іншими операціями"	

Рис. 2.7. Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат

Відображення фінансових витрат на рахунках бухгалтерського обліку на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» представлено в таблиці 2.3.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат іншої діяльності наведена на рис. 2.8.

Таблиця 2.3

Відображення фінансових витрат на рахунках бухгалтерського обліку в ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Нараховані відсотки за позиками банку	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими"
Нараховані відсотки за облігаціями	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими"
Нараховані відсотки за заборгованістю з фінансової оренди	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими"
Нараховані відсотки за виданими векселями	952 "Інші фінансові витрати"	684 "Розрахунки за нарахованими"
Списання фінансових витрат після визначення фінансових результатів	792 "Результат фінансових операцій"	95 "Фінансові витрати"

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків: за кредитом з дебетом рахунків:
 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 79 "Фінансові результати"

Рис. 2.8. Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат іншої діяльності

Відображення втрат від участі в капіталі на рахунках бухгалтерського обліку у ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення втрат від участі в капіталі на рахунках бухгалтерського обліку в ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Відображення втрат від фінансових інвестицій	96 "Втрати від участі в капіталі"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
Списання втрат при визначенні фінансового результату	79 "Фінансові результати"	96 "Втрати від участі в капіталі"

Відображення витрат іншої діяльності на рахунках бухгалтерського обліку у ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» представлено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Відображення витрат іншої діяльності на рахунках бухгалтерського обліку в ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Списання залишкової вартості реалізованих основних засобів	972 "Втрати від зменшення корисності активів"	10 "Основні засоби"
Відображення суми уцінки необоротних активів	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи"
Списання необоротних активів у зв'язку з їх ліквідацією	976 "Списання необоротних активів"	10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи" 15 "Капітальні інвестиції"
Списання витрат іншої діяльності й визначення фінансових результатів	793 "Результат іншої діяльності"	97 "Інші витрати"

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат іншої діяльності наведена на рис. 2.9.

Рахунок 97 "Інші витрати" кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків:

- 10 "Основні засоби"
- 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
- 12 "Нематеріальні активи"
- 14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
- 15 "Капітальні інвестиції"
- 16 "Довгострокові біологічні активи"
- 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи"
- 19 "Гудвіл"
- 23 "Виробництво"
- 30 "Готівка"
- 31 "Рахунки в банках"
- 34 "Короткострокові векселі одержані"
- 35 "Поточні фінансові інвестиції"
- 42 "Додатковий капітал"
- 46 "Неоплачений капітал"
- 64 "Розрахунки за податками й платежами"
- 65 "Розрахунки за страхуванням"
- 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
- 68 "Розрахунки за іншими операціями"

за кредитом з дебетом рахунків:

- 79 "Фінансові результати"

Рис. 2.9. Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат іншої діяльності

Типова кореспонденція рахунків з обліку податку на прибуток наведена на рис. 2.10.

Рахунок 98 "Податок на прибуток" кореспондує	
<i>за дебетом з кредитом рахунків:</i>	<i>за кредитом з дебетом рахунків:</i>
17 "Відстрочені податкові активи"	17 "Відстрочені податкові активи"
48 "Цільове фінансування і цільові зобов'язання"	54 "Відстрочені податкові надходження"
надходження"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	79 "Фінансові результати"
64 "Розрахунки за податками й платежами"	
79 "Фінансові результати"	

Рис. 2.10. Типова кореспонденція рахунків з обліку податку на прибуток

Відображення витрат по податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку у ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» представлено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення витрат по податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку в ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	дебет	кредит
Відображення витрат по податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку	98 "Податок на прибуток "	641 "Розрахунки за податками"
Відображення суми зменшення відстрочених податкових активів, які обліковувалися на рахунку 17 на початок року	98 "Податок на прибуток "	17 "Відстрочені податкові активи"
Відображення відстрочених податкових зобов'язань по податку на прибуток	98 "Податок на прибуток "	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"
Списання витрат по податку на прибуток на фінансові результати	79 "Фінансові результати"	98 "Податки на прибуток"

Підсумувавши вище викладене відмітимо, що у цілому фінансовий облік витрат на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» ведеться виходячи з вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», значних порушень при перевірці виявлено не було.

2.3. Удосконалення обліку витрат в умовах застосування інформаційних систем і технологій

Складність управління фінансовим станом підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, та інтеграційних процесів потребує створення дієвої системи інформаційного забезпечення управління витратами операційної діяльності, а отже, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належної організації їх обліку в контексті застосування комплексної автоматизації облікового процесу. Однією з основних умов успішної діяльності будьякого підприємства є правильна організація на ньому управлінського, бухгалтерського, податкового обліку, тому необхідно використовувати нові методи і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем.

Інформаційні бухгалтерські системи незалежно від їхнього масштабу, програмно-апаратної платформи і вартості повинні забезпечувати якісне ведення обліку, бути надійними і зручними в експлуатації. Особливої актуальності набуває питання організації системи обліку витрат виробництва, яка є важливою економічною категорією, що генерує ресурси для потреб управління із застосуванням новітніх автоматизованих систем обробки інформації.

Облік витрат посідає визначальне місце в обліково-аналітичному процесі підприємства, оскільки на ньому базуються економічні показники виробництва продукції (робіт, послуг).

В умовах ринкової економіки виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їхньому розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їхньої прибутковості. Завдання полягає не в їх мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток.

На організацію обліку витрат впливають різноманітні фактори,

основними з яких є: види діяльності, характер надання послуг, які надаються, структура управління підприємства, розміри підприємства, особливості технології та організації. Облік витрат та вирішення завдань з їх оптимізації здійснюються за допомогою бухгалтерсько-статистичних методів, хоча останнім часом існує тенденція до застосування комп'ютерно-математичного моделювання за допомогою впровадження в облікову практику автоматизованих засобів обробки обліково-економічної інформації [49].

У сучасних умовах господарювання найбільш раціональною формою ведення фінансового обліку на підприємствах, як показує практика, є автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку. Здійснення раціонального автоматизованого оперативного обліку на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» дасть змогу уникнути негативних явищ утрати сировини і матеріалів, запасних частин підприємства, зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму.

Облік витрат є зведеною ділянкою облікового процесу по відношенню до інших ділянок, так як він базується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності підприємства, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції. Вхідна інформація обліку витрат являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку наданих послуг, їх реалізації. При автоматизованому бухгалтерському обліку витрат на якість наданих послуг забезпечуються такі переваги:

- можливо формувати планові та фактичні калькуляції в розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;
- використовуючи розширені можливості аналітичного обліку, можлива побудова багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для управління, а також облік витрат за центрами відповідальності в розрізі конкретних видів послуг, що надаються [99].

Можна відокремити основні завдання автоматизації обліку витрат для ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), а також невиробничих витрат;
- контроль правильного використання сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо;
- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- виявлення й усунення недоліків організації обліку виробництва і матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці.

Розглянемо автоматизацію цієї ділянки обліку як складової комплексної системи управління підприємством та запропонуємо перспективні шляхи покращання даної ділянки облікового процесу.

Автоматизована обробка даних з обліку витрат виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними і синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних реєстрів або виконанням розрахунків по окремих елементах витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати і витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку і синтетичних рахунках; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних тощо.

За послідовністю виконання усі задачі організації автоматизованого обліку операційних витрат розподіляють на окремі комплекси:

- виявлення і розподіл прямих витрат;
- розробка робочого плану рахунків з обліку витрат;
- організація обліку і розподілу комплексних витрат;
- організація обліку витрат у виробництві;
- складання зведених реєстрів;
- розрахунки калькуляції собівартості послуг.

Для вирішення проблеми забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» пропонуємо сформовані наступним чином комплекси задач, які включаються до складу автоматизованої системи з обліку витрат відповідних рівнів (рис. 2.11).

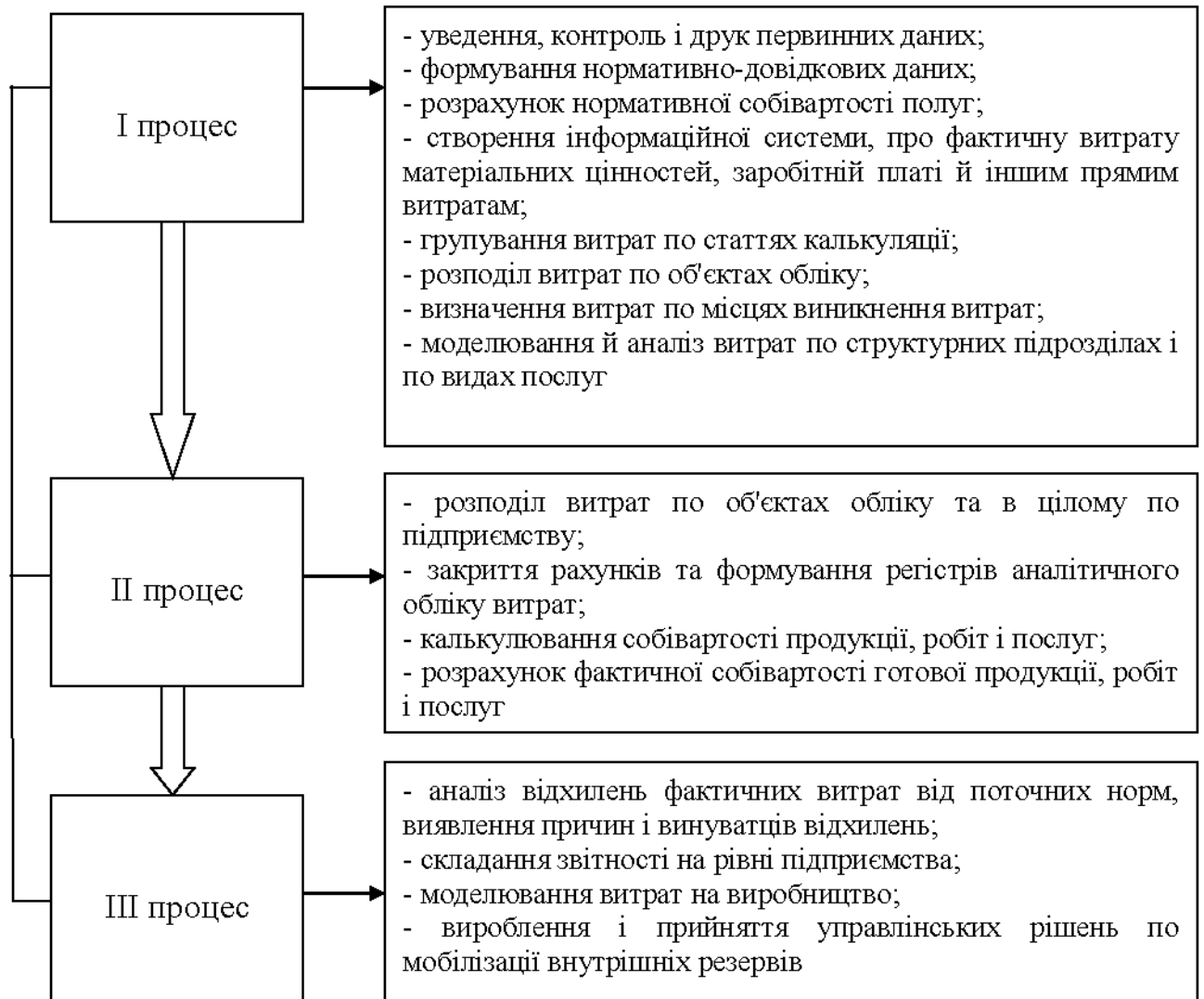


Рис. 2.11. Запропоновані рівні автоматизації обліку витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» [узагальнення автора]

На першому рівні автоматизованої системи обліку витрат на виробництво формуються первинні дані, які утворюються в місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що уможливорює організацію систематичного і своєчасного виявлення відхилень

від нормальних умов, проведення оперативного обліку. На II рівні забезпечується контроль інформації з автоматизованої системи бухгалтера I рівня, виконуються регламентні та запитові задачі в цілому. III рівень забезпечує аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнення зведених даних витрат на виробництво, здійснення оперативного контролю використання трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організації внутрішнього контролю.

Сучасні інформаційні системи дають змогу моделювати операційні витрати, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень. Основною перевагою ведення обліку витрат виробництва за допомогою системи «1С: Бухгалтерія» є те, що синтетичні рахунки витрат можна побудувати на трьох-п'яти рівнях. Це дає можливість деталізувати виробничі витрати за статтями й об'єктами, що сприятиме повнішому розподіленню непрямих витрат та уникненню арифметичних помилок під час здійснення такого розподілу.

За рахунок упровадження комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія» на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» можна досягти ефекту в частині: наскрізного і своєчасного оперативно-виробничого планування й обліку виробництва, що дає змогу на 20-30% знизити втрати безпосередньо в центрах відповідальності; уникнення нестач матеріальних цінностей на 3–5%; зниження необґрунтованої видачі запасів на СТО на 10-15%; зниження виробничої та повної собівартості послуг за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3-5%.

У системі «1С: Бухгалтерія» реалізовано дві групи звітів: стандартні та регламентовані. Регламентовані звіти призначені для зовнішніх користувачів та вміщують інформацію по рахунку 23 «Виробництво». Стандартні звіти є складовою типової конфігурації та дають змогу отримувати бухгалтерські підсумки в розрізі рахунків, видів валют та видів «Субконто». Крім того, автоматизовані системи дають можливість одержати оперативну управлінську інформацію для внутрішніх користувачів. Так, звіт «Аналіз рахунка» надає

інформацію про обороти рахунка, зв'язок з іншими рахунками за вибраний період, а також про сальдо на початок і кінець звітного періоду. «Картка рахунка» дає змогу отримати детальну інформацію про операції на рахунку. Зі звіту «Оборотно-сальдова відомість за рахунком», який сформовано для рахунків обліку операційних витрат, можна отримати інформацію про залишки розрізі видів затрат. Головна книга по рахунку використовується для виведення оборотів і залишків рахунку за кожен місяць, що може бути досить корисним при підбитті підсумків і складанні звітності [21].

Ефективний контроль витрат в автоматизованій системі управління ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» неможливий без раціональної побудови довідників. Довідник структурних підрозділів дає змогу співвідносити витрати й доходи з окремими центрами відповідальності. Важливе значення в процесі присвоєння кодів структурним підрозділам має узгодженість із принципами моделювання, що повинно забезпечити формування необхідної інформації не тільки з метою її обліку, а й управління підприємством.

В основу кодування структурних підрозділів ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» пропонуємо покласти принцип співвідношення процесів у діяльності підприємства (постачання, надання послуг та управління підприємством) і місць їх здійснення (конкретних структурних підрозділів), що враховано при моделюванні поточних витрат підприємства [8].

Оскільки з метою визначення прибутку (збитку) в розрізі структурних підрозділів їх коди вводяться до складу рахунку фінансових результатів як аналітичні рахунки четвертого порядку, вважаємо за недоцільне використовувати велику розрядність чисел.

Існуючий бухгалтерський облік не дає вичерпної і своєчасної інформації про витрати діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», тому що облікова інформація групується переважно в кінці місяця і відображає події, що минули. Від правильності та швидкості обробки первинних документів, якими оформлюються здійснені витрати, залежать вчасність та достовірність формування фінансового результату операційної діяльності підприємства.

Через це виникає потреба в перегляді вимог до організації документообігу. Основним напрямом удосконалення даного аспекту облікового процесу є кодування таких параметрів операції, як центр відповідальності та вид витрат обігу з метою систематизації інформації про витрати в розрізі класифікаційних ознак, що використовуються при веденні управлінського та аналітичного обліку витрат. Такі заходи дозволять активізувати процес прийняття управлінських рішень, оскільки формування інформації про витрати здійснюватиметься на стадії обробки документів.

Висновки за розділом 2

Дослідження напрямів удосконалення організації та методики обліку витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у частині особливостей формування облікової політики, напрямів використання методів калькулювання собівартості послуг дозволили зробити такі висновки:

В умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку обчислення собівартості послуг підприємств є складним процесом, який пов'язаний із обліком об'ємної і різноманітної номенклатури витрат. При ринкових відносинах, коли собівартість стає внутрішнім показником, необхідно так систематизувати витрати, щоб можна було оптимізувати кількість статей, спростити методику розрахунку витрат, їх розподіл на окремі види послуг і водночас одержувати необхідну інформацію для управління собівартістю.

Як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості та складу ознак класифікації виробничих витрат. Облік витрат у фінансовому напрямі здійснюється за економічними елементами. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» групуються за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи,

амортизація, інші операційні витрати.

В умовах дії Національних стандартів номенклатура калькуляційних статей витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» повинна зазнати певних змін, зокрема, зі складу виробничої собівартості повинні бути виключені загальногосподарські витрати, інші виробничі витрати (витрати на стандартизацію, технічну інформацію, науково-дослідні роботи, рекламу та ін.), позавиробничі витрати, які обумовлені потребами реалізації послуг.

Згідно з П(С)БО 16, кожне підприємство має право розробляти і використовувати для управління своєю номенклатуру статей витрат. Проведене дослідження дає змогу запропонувати при калькулюванні виробничої собівартості послуг ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», згідно зі специфікою діяльності, такі статті:

- сировина;
- основні матеріали і запасні частини;
- допоміжні і пакувальні матеріали;
- паливо, енергія і вода;
- витрати на оплату праці працівників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання;
- загальновиробничі витрати.

На ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» інформаційна база обліку витрат діяльності не в достатній мірі використовується для прийняття управлінських рішень. Із метою покращання оперативності та аналітичності обліку запропоновано вдосконалену класифікацію операційних витрат та розроблено стадії, які слід упровадити при організації автоматизованого обліку витрат, що дасть змогу контролювати їх стан на всіх рівнях обробки облікової документації та можливість своєчасно відреагувати на суттєві або незаплановані коливання в обсязі та структурі витрат діяльності.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аналізу витрат діяльності підприємства

У сучасних умовах розвитку ринкових відносин, зважаючи на підвищення конкуренції та наповнення ринку товарами і послугами, виникає проблема їх реалізації, де визначальну роль відіграють два чинники: якість продукції, робіт і послуг та ціна. У свою чергу, ціна продукції, робіт і послуг прямо залежить від понесених витрат на її виробництво, а методика обчислення собівартості істотно впливає на фінансові результати роботи, а також на управлінські рішення, спрямовані на підвищення прибутковості за рахунок зниження витрат.

Будь-яке управління слід розпочинати з оцінки стану і динаміки розвитку того чи іншого процесу, а також із відбору в різних джерелах необхідної інформації, яка буде аналітично опрацьовуватися визначеним способом. На основі результатів такого аналізу можна обґрунтувати і прийняти раціональне управлінське рішення. Слід зауважити, що без наукового обґрунтування та правильної оцінки ефективності управлінських рішень, що приймаються на основі даних аналізу, сам процес управління підприємством не може бути ефективним. Зважаючи на це, слід сконцентровувати увагу на значенні економічного аналізу в здійсненні інших функцій управління, у першу чергу планування.

Зокрема, на основі даних економічного аналізу досліджується виконання планів, а також якість самого планування. У свою чергу, в процесі аналізу встановлюються та кількісно вимірюються фактори, які спричиняють відхилення у виконанні планів, розкриваються причини їх виникнення, позитивні та негативні сторони в роботі. За результатами аналізу об'єктивно оцінюються досягнуті економічні результати, виявляються невикористані

внутрішньовиробничі резерви, розробляються організаційно-технічні заходи щодо їх максимального використання, вносяться корективи до планових завдань, тобто контролюється, як дотримуються вимоги об'єктивних економічних законів, що забезпечують досягнення мети. Дані аналізу виконання планів за попередні періоди є базою для складання обґрунтованих та оптимальних бізнес-планів на майбутнє. Таким чином, процес планування розпочинається та завершується економічним аналізом результатів господарської діяльності [63].

Отже, економічний аналіз, з одного боку, є важливим елементом у системі управління та ефективним засобом виявлення внутрішньогосподарських резервів, а з іншого, основою розробки науково обґрунтованих планів і управлінських рішень.

Питання економічного аналізу собівартості в літературі з економічного аналізу розглядається дуже широко. В основному висвітлюються питання, пов'язані з наступним:

- основами методики економічного аналізу собівартості;
- перевагами та недоліками існуючих методик;
- оцінкою результатів виконання плану по собівартості продукції (послуги) в цілому та по узагальнюючим показникам;
- виявленням за кількісною оцінкою факторів, що викликають відхилення фактичної собівартості від планової, досягнутою у попередньому звітному періоді, як у цілому, так і по окремих статтях та елементах витрат;
- виявленням резервів зниження собівартості продукції (послуги) та розробкою конкретних заходів щодо їх використання.

Ефективність та результативність аналізу господарської діяльності багато у чому залежить від правильної її організації, яка має відповідати ряду вимог. Вона має бути науковою, будуватися на плановій основі, базуватися на сучасних методиках, забезпечувати дієвість та ефективність аналітичного процесу. Зважаючи на це, організація аналізу на підприємствах, на думку Г.В. Савицької, повинна відповідати таким вимогам:

- науковий характер аналізу (в основу аналізу повинні бути покладені найновіші досягнення науки та передового досвіду, при його проведенні слід використовувати науково обґрунтовані методики);

- аналітичне дослідження повинно бути ефективним (затрати на його проведення повинні бути мінімальними, але забезпечувати глибину аналізу, його комплексність та системність);

- уніфікація аналітичної роботи (створення таких методик, які передбачали б заповнення обмеженої кількості спеціально розроблених таблиць, показники яких можна було б порівнювати, оцінювати та узагальнювати);

- обґрунтований розподіл обов'язків із проведення аналізу (проведення аналізу повинно стати органічною частиною службових обов'язків кожного спеціаліста, керівника, всіх службовців, характер роботи яких стосується прийняття управлінських рішень) [78, с. 67].

Зважаючи на зазначене вище, важливе значення слід приділяти визначенню виконавців аналітичної роботи. Слід також зазначити: з огляду на те, що аналітична робота входить до обов'язків кожного керівника, менеджера, які приймають управлінські рішення, важливим принципом її організації є чіткий розподіл обов'язків із проведення аналізу між окремими виконавцями. Рациональний розподіл обов'язків забезпечує, з одного боку, повноту аналізу, а з іншого, – запобігання дублюванню однієї і тієї самої роботи різних служб, ефективніше використання службового часу спеціалістів.

Однак створення окремого структурного підрозділу, до обов'язків якого належало би суто здійснення економічного аналізу, буде раціональним лише на великих підприємствах, зважаючи на витрати, понесені на утримання такого відділу, та економічні вигоди, отримані внаслідок його роботи. Тому на середніх і дрібних підприємствах аналітичну роботу повинен очолити менеджер планового відділу або головний бухгалтер, а для проведення разових аналітичних досліджень, пов'язаних із вирішенням великих стратегічних проблем, підприємства можуть вдаватися до послуг спеціалістів аудиторських і

консультаційних фірм.

Крім того, організацію економічного аналізу варто розглядати як технологічний процес, розподілений на окремі етапи. Однак перелік етапів та напрямів аналізу собівартості, яка є грошовим виразом понесених витрат у літературних джерелах неоднаковий.

Так, зокрема, П.Я. Попович [70] виділяє такі напрямки аналізу собівартості продукції, робіт і послуг:

- аналіз структури витрат, її динаміки та оптимальності для одержання прибутку;
- аналіз динаміки собівартості за узагальнюючими показниками і чинниками їхньої зміни, пошук можливостей усунення чинників зростання собівартості;
- аналіз собівартості продукції, робіт і послуг за калькуляційними статтями;
- аналіз загальних чинників зміни собівартості за калькуляційними статтями;
- аналіз специфічних чинників зміни собівартості за калькуляційними статтями;
- аналіз собівартості одиниці окремих виробів із метою їх здешевлення (не знижуючи якісні параметри) і підвищення конкурентоспроможності;
- виявлення резервів зниження собівартості.

Досить широкий перелік наводять Г. І. Андрєєва, В.А. Андрєєва [63, с. 83], які пропонують аналіз собівартості проводити за такими напрямками:

- аналіз собівартості товарної продукції;
- аналіз собівартості порівнянної продукції;
- аналіз виконання кошторису витрат на виробництво продукції;
- аналіз виконання плану собівартості продукції за статтями калькуляції;
- аналіз витрат на гривню товарної продукції;
- аналіз виконання плану зі зниження витрат на гривню товарної продукції;

- аналіз динаміки витрат на гривню товарної продукції;
- аналіз собівартості найважливіших видів виробів;
- аналіз звітних калькуляцій;
- аналіз рентабельності.

Слід зазначити, що мета аналізу витрат виробництва та собівартості продукції, робіт і послуг у першу чергу полягає в інформаційному забезпеченні та комплексній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат, а також обґрунтуванні управлінських рішень.

Зважаючи на це, І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін [72, с. 242], Є.В. Мних [59] вважають за доцільне здійснювати аналіз витрат на основі принципів системного, комплексного і кібернетичного підходів.

Так, в основу системного підходу покладається дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему. Системний підхід до аналізу витрат передбачає: виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності; розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат; визначення методів вимірювання даних факторів і резервів раціоналізації витрат; встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості [59].

У свою чергу, як зазначають І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін [72, с. 242], комплексний підхід означає вивчення об'єктів як системи з точки зору формування інформації з метою прийняття управлінських рішень.

У даному випадку комплексність економічного аналізу задовольняється за такими напрямками: у першу чергу в процесі здійснення аналізу враховуються не лише економічні показники, але і технічні, соціальні та технологічні фактори; по-друге, тісний зв'язок цілей і завдань економічного аналізу з цілями прийняття ефективних управлінських рішень; по-третє, багаторівневий аспект економічного аналізу.

Як зазначає Г. В. Савицька, аналіз собівартості продукції, робіт і послуг є

важливим інструментом у системі управління витратами. Він дає змогу вивчити тенденції зміни її рівня, визначити відхилення фактичних витрат від нормативних (стандартних) та їхні причини, виявити резерви зниження собівартості продукції, робіт і послуг й виробити заходи з освоєння їх [78].

Г.В. Савицька [78] розглядає аналіз собівартості у наступних напрямках:

- аналіз загальної суми витрат на виробництво продукції, робіт і послуг;
- аналіз витратомісткості продукції, робіт і послуг;
- аналіз собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг;
- аналіз прямих матеріальних витрат;
- аналіз непрямих витрат;
- аналіз витрат за центрами відповідальності;
- визначення резервів зниження собівартості продукції, робіт і послуг.

Наведені вище напрямки аналізу собівартості автор розглядає у розрізі факторного аналізу, тим самим за допомогою побудови факторних моделей можна визначити причини відхилень та знайти найбільш оптимальні шляхи зниження витрат виробництва та собівартості продукції, робіт і послуг.

С. З. Мошенський, О. В. Олійник [60] у розрізі аналізу витрат виділяють чотири основні напрямки:

- аналіз загальної суми витрат підприємства;
- аналіз структури витрат;
- оперативний аналіз витрат;
- визначення резервів оптимізації витрат підприємства, їх вплив на результативні показники діяльності.

Однак слід зазначити, що наведені вище напрями аналізу витрат С.З. Мошенський, О. В. Олійник [60] деталізують, а саме: аналіз загальної суми витрат підприємства на аналіз витрат на 1 гривню продукції, робіт і послуг, аналіз собівартості одиниці продукції, робіт і послуг та оцінку виконання кошторисів, бюджетів підприємства; у свою чергу, аналіз структури витрат підприємства автори пропонують розглядати в таких напрямках: аналіз витрат за елементами, аналіз витрат за статтями калькуляції, аналіз прямих і непрямих

витрат.

Економічний аналіз виступає складовою системи управління, оскільки виконує роль зв'язної ланки між суб'єктом управління (сукупність органів управління) і об'єктом управління (господарська діяльність), які перебувають у постійній взаємодії. Специфіка економічного аналізу полягає в тому, що він безпосередньо не здійснює регулювання господарських процесів, а є необхідним етапом управлінської діяльності.

Для забезпечення функціонування системи управління необхідна різнопланова інформаційні база, що надається бухгалтерським обліком. Отримана інформація повинні пройти наступні етапи: I - ретельна перевірка; II - обробка; III - узагальнення.

Якщо бухгалтерський облік надає інформацію, то економічний аналіз повинен зробити її в придатною для прийняття управлінських рішень. Тому, економічний аналіз в процесі прийняття управлінських рішень займає проміжне місце між інформаційним етапом і етапом прийняття рішень (рис. 3.1).

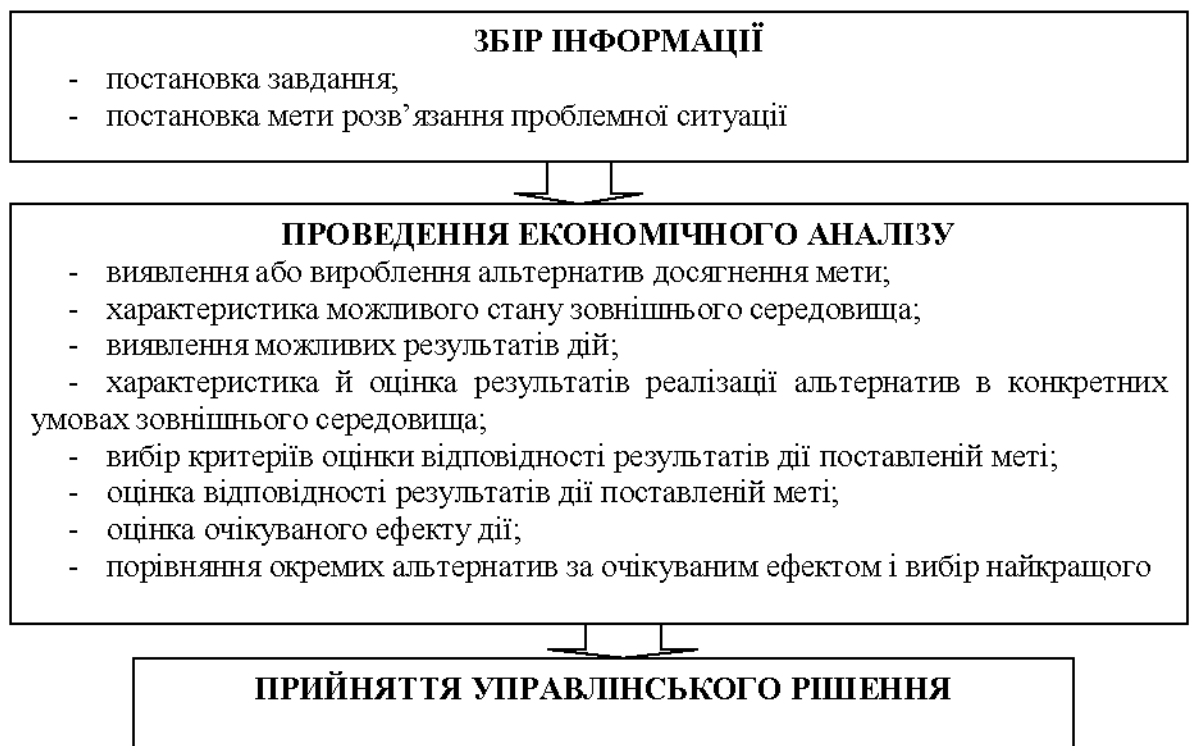


Рис. 3.1. Місце економічного аналізу в процесі прийняття управлінського рішення

В сучасних умовах господарювання зростає роль економічного аналізу, що зумовлено наступними причинами:

- змінюються механізм господарювання, принципи та методи управління;
- з'являються нові методології та організації аналітичних досліджень;
- створюються нові форми господарювання;
- необхідним є встановлення основних закономірностей розвитку підприємства, виявлення зовнішніх і внутрішніх факторів, стабільний чи випадковий характер відхилень, підвищення ефективності діяльності у зв'язку із обмеженістю та зростанням вартості сировини, підвищенням науко- і капіталомісткості виробництва.

За цих умов керівник підприємства не може розраховувати тільки на власну інтуїцію та приблизні розрахунки. Рішення і дії управлінського персоналу повинні базуватись на точних розрахунках, глибокому і всебічному вивченні проблеми; бути науково обґрунтованими, мотивованими, оптимальними. Будь-який організаційний, технічний і технологічний захід не повинен здійснюватися без обґрунтування його економічної доцільності. Звісно, економічний аналіз не може забезпечити підготовку управлінських рішень стосовно всіх аспектів діяльності підприємства, але він є надійним інструментом для вирішення проблем саме економічного характеру, а також для економічного обґрунтування рішень з інших проблем.

Організація економічного аналізу на підприємстві тісно взаємопов'язана з методикою проведення аналітичних досліджень. Це система раціональних, скоординованих дій в процесі вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначених завдань. Виділяють дві організаційні форми економічного аналізу: централізовану і децентралізовану. При централізованій формі виділяється спеціальний підрозділ (відділ) економічного аналізу. При обранні такої організаційної форми досягається єдність методологічного забезпечення аналізу, чіткий розподіл праці аналітиків, можливість застосування автоматизованих систем управління тощо. Однак вона має і суттєві недоліки:

відокремленість аналітичного процесу від процесів управління, низька економічність технології аналітичного процесу, ймовірність збільшення інформації, що обробляється. При децентралізованій формі спеціальний підрозділ не виділяється, а весь комплекс аналітичних робіт розподіляється у діючій організаційній системі управління. За такої організації аналітичний процес максимально наближений до управлінського, значно зменшується обсяг обробки економічної інформації, створюються сприятливі умови для застосування комп'ютерних інформаційних систем, підвищується дієвість і ефективність аналітичних робіт. Серед ряду недоліків такої організації виділяють: ймовірність дублювання виконуваних аналітичних процедур, труднощі у забезпеченні єдності методичних підходів.

Перелік етапів у різних літературних джерелах різний, але найбільш оптимальним є поділ аналітичного дослідження на три основних етапи: підготовчий, аналітичний і підсумковий (рис. 3.2).

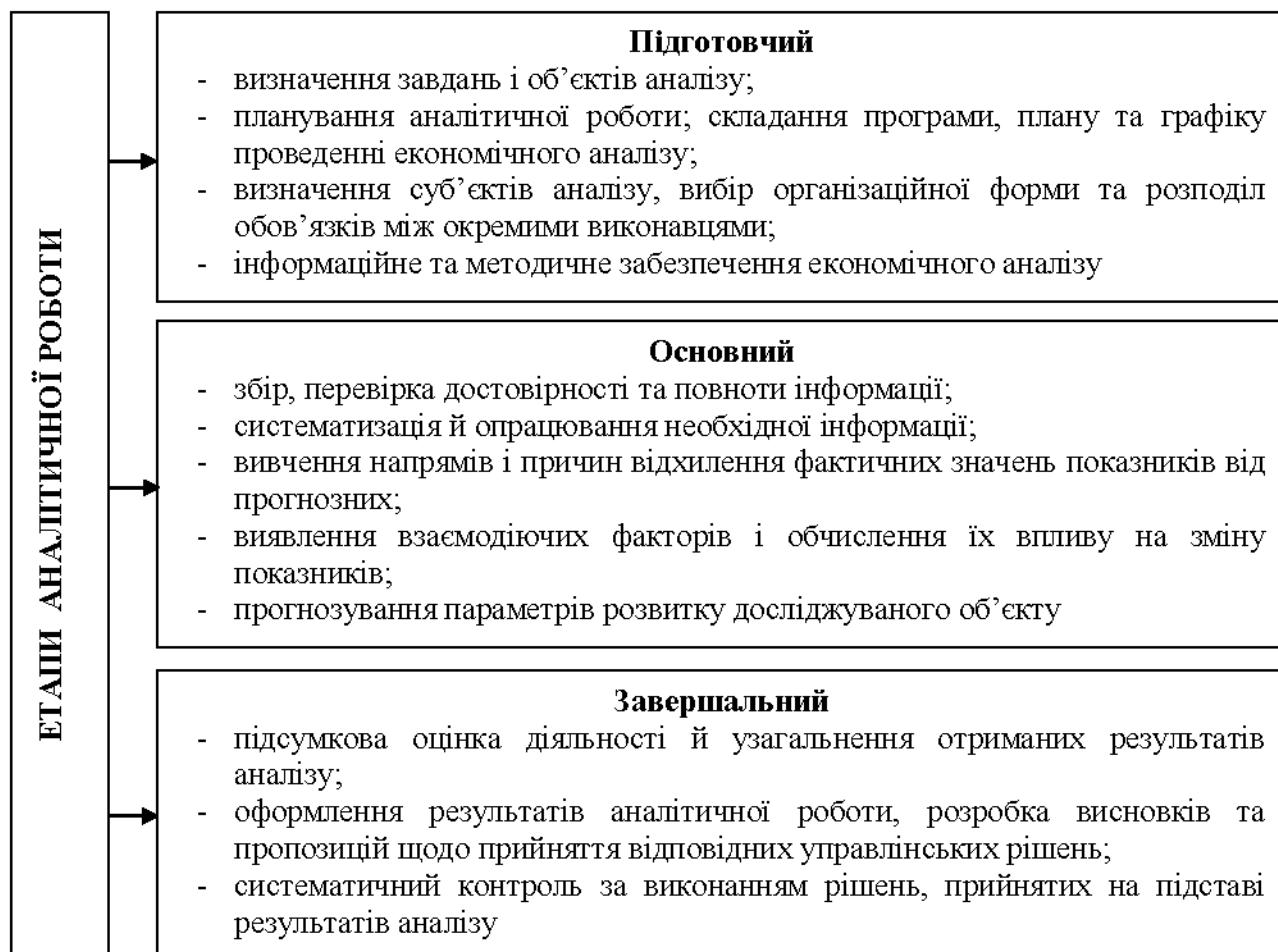


Рис. 3.2. Організаційні етапи аналітичної роботи на підприємстві

У процесі аналітичної роботи окремі складові названих етапів можуть повторюватися. Така ситуація стає можливою, наприклад, тоді, коли на якомусь із етапів дослідження виникає необхідність розширити факторне поле аналізу, що потребує нової допоміжної роботи. Зрозуміло, що межі етапів мають певною мірою умовний характер і є дуже рухливими: за рахунок інтенсифікації робіт на одному з етапів відбувається скорочення на якомусь іншому. Отже, головним завданням такої поетапної регламентації економічного аналізу є забезпечення дійового поточного контролю за дотриманням якості аналітичної роботи і термінів її виконання.

Основні організаційні етапи аналізу витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» відображено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Основні організаційні етапи аналізу витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто»

На ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» використовують централізовану форму організації аналітичної роботи. За проведення аналізу відповідає головний бухгалтер підприємства.

3.2. Методика аналізу витрат діяльності підприємства

Витрати є необхідною умовою функціонування підприємства. Величина витрат істотно впливає на формування фінансових результатів, а також є основою для оцінки ефективності діяльності підприємства. Тому зважене і обдумане вирішення питань щодо управління витратами на підприємстві забезпечить високий рівень ефективності його діяльності. Систематичне вивчення витрат, впровадження резервів їх оптимізації в практику господарської діяльності дозволить підвищити економічну ефективність і конкурентоспроможність підприємства.

Вивчення структури витрат на виробництво та її зміни за звітний період з окремих елементів витрат, а також аналіз статей витрат є етапом поглибленого, найбільш корисного аналізу собівартості продукції, робіт і послуг з метою визначення джерел зниження витрат і збільшення прибутку. Аналіз структури витрат дозволяє оцінити матеріалоемність, трудомісткість, енергомісткість продукції, робіт і послуг, виявити тенденцію їх змін і вплив на собівартість продукції, робіт і послуг; своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних, нормативних показників собівартості, приймати відповідні управлінські рішення тощо.

Мета аналізу витрат підприємства полягає у виявленні можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів щодо оптимізації витрат, обґрунтуванні управлінських рішень. Важливим показником, який

характеризує діяльність підприємства є собівартість. Собівартість - це поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції в грошовому вираженні, яка характеризує: загальну суму витрат; витрати на 1 грн продукції, робіт і послуг; витрати на виробництво за статтями та елементами витрат.

При аналізі собівартості продукції, робіт і послуг, насамперед, аналізують загальну суму витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Динаміка витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки,
тис. грн**

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+,-) від		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	194325	420830	512721	+318396	+91891	у 2,6 рази	121,8
Адміністративні витрати	5967	8106	10604	+4637	+2498	177,7	130,8
Витрати на збут	8448	14648	18386	+9938	+3738	у 2,2 рази	125,5
Інші операційні витрати	3709	8949	7086	+3377	-1863	191,0	79,2
Фінансові витрати	0	0	0	0	0	0	0
Витрати від участі в капіталі	0	0	0	0	0	0	0
Інші витрати	0	0	0	0	0	0	0
Податок на прибуток від звичайної діяльності	1924	769	970	-954	+201	50,4	126,1
Разом витрат	214373	453302	549767	+335394	+96465	у 2,6 рази	121,3

Зазначимо, що загальна сума витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2018 рік становила 549767 тис. грн. При цьому простежувалася чітка закономірність в їх динаміці за окремими видами. Так, у 2018 році проти 2016 року найвищими були темпи зростання собівартості реалізованої продукції

(товарів, робіт, послуг) (у 2,6 рази) та витрат на збут (у 2,2 рази), а відносно 2017 року - адміністративні витрати на 30,8%.

У зв'язку із закінченням дії ряду кредитних угод за аналізований період ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» не мало фінансових витрат, а саме витрат по сплаті відсотків за кредит.

Проте варто наголосити, що такі зміни були зумовлені переважно зростанням обсягів діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто». Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за звітний період в порівнянні з попереднім звітним періодом зріс на 97545,0 тис. грн.

Враховуючи, що основним видом діяльності підприємства є надання послуг, склад та структура його витрат протягом періоду дослідження істотно не змінилися (рис. 3.4).

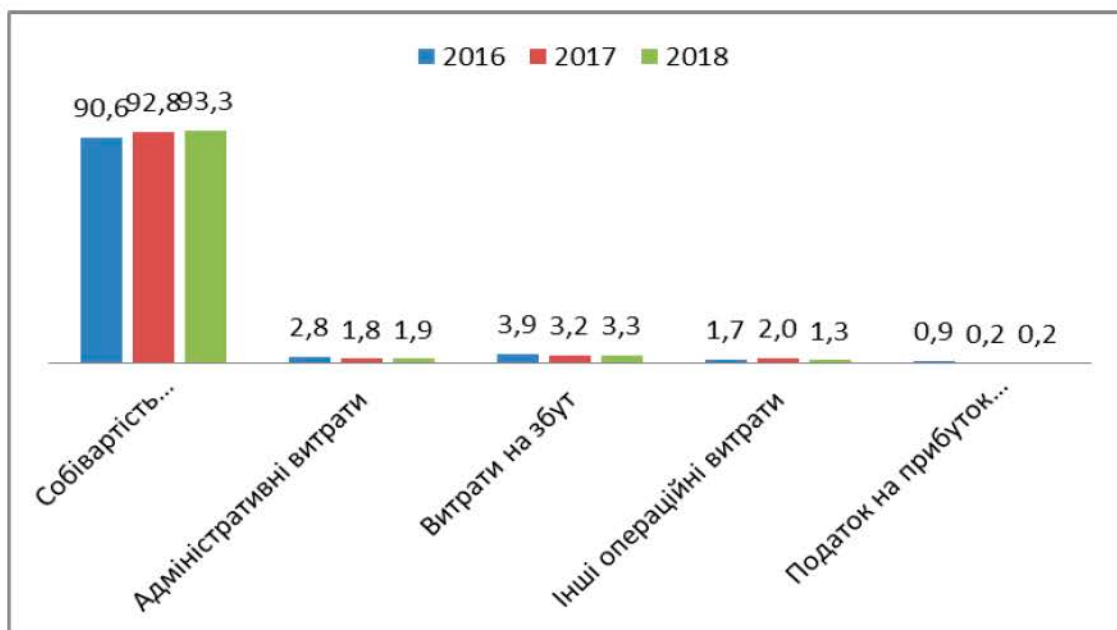


Рис. 3.4. Динаміка структури витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки

Найбільшу питому вагу в загальному їх розмірі становила собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (90,6 – 93,3%), адміністративні витрати коливалися на рівні 1,9 – 2,8%, витрати на збут становили в межах 3,2-3,9%. Податок на прибуток від звичайної діяльності у 2017-2018 рр. не перевищував 0,2%.

Незважаючи на зростання розміру собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у 2018 році порівняно з попередніми роками, їх частка в структурі сукупних витрат підприємства дещо зросла, а отже спостерігаються негативні зміни в характері діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто».

З метою виявлення причин вищеназаних змін доцільно провести аналіз витрат в розрізі статей, елементів та видів послуг, що надаються підприємством. Витрати на надання послуг планують та обліковують за двома напрямками: за економічними елементами і статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами стосується лише операційної діяльності підприємств і дає змогу провести аналіз складу, структури та ефективності витрат. Можна визначити залежність витрат від технічного рівня розвитку та ефективності використання матеріальних, трудових ресурсів, визначити пріоритетні напрями їх раціоналізації.

Поелементне групування використовують, визначаючи граничний рівень витрат, для складання кошторисів та формування їх нормативної бази. Аналіз структури витрат за елементами передбачає визначення питомої ваги окремих елементів витрат у загальній сумі витрат і оцінку їх зміни за звітний період.

Для наочності використовується аналітична таблиця 3.2, у якій перераховуються елементи витрат і відображається їх абсолютна величина та питома вага.

Розрахунки свідчать, що абсолютна сума усіх витрат товариства за останні два роки зросла на 23627 тис. грн, або на 91,8%. За останній рік ріст витрат склав 7715 тис. грн. або 18,5%. Абсолютне зростання витрат відбулося за всіма економічними елементами. Найбільші темпи росту впродовж аналізованого періоду мають матеріальні витрати та витрати на оплату праці. Питома вага матеріальних витрат в загальній структурі витрат протягом аналізованого періоду зменшується, а витрат на оплату праці – навпаки зменшується.

Так у 2018 році інші операційні витрати склали 39,7%, а витрати на утримання персоналу – 36,5% від сукупної суми операційних витрат.

Таблиця 3.2

**Структура операційних витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за
2016-2018 роки**

сума – тис. грн., питома вага - %

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+,-) від		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
Операційні витрати (разом), тис. грн	25724	41636	49351	+23627,0	+7715,0	191,8	118,5
у т. ч.:							
Матеріальні витрати							
- сума, тис. грн	2993	4444	4776	+1783,0	+332,0	159,6	107,5
- питома вага, %	11,6	10,7	9,7	-2,0	-1,0	-	-
Витрати на оплату праці							
- сума, тис. грн	7462	11691	18022	+10560,0	+6331,0	у 2,4 рази	154,2
- питома вага, %	29,0	28,1	36,5	+7,5	+8,4	-	-
Відрахування на соціальні заходи							
- сума, тис. грн	2502	2361	3760	+1258,0	+1399,0	150,3	159,3
- питома вага, %	9,7	5,7	7,6	-2,1	+1,9	-	-
Амортизація							
- сума, тис. грн	3283	3163	3222	-61,0	+59,0	98,1	101,9
- питома вага, %	12,8	7,6	6,5	-6,2	-1,1	-	-
Інші операційні витрати							
- сума, тис. грн	9484	19977	19571	+10087,0	-406,0	у 2,1 рази	98,0
- питома вага, %	36,9	48,0	39,7	+2,8	-8,3	-	-

Абсолютний розмір матеріальних витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у звітному році порівняно з 2016 роком зріс на 1783 тис. грн, що свідчить про зростання виробництва та реалізації послуг.

Впродовж трьох останніх років зросли витрати на оплату праці - на 10560

тис. грн або у 2,4 рази, відрахування на соціальні заходи - 1258 тис. грн або на 50,3%), а також спостерігається тенденція збільшення цих витрат у питомій вазі.

Витрати на амортизацію порівняно з 2016 роком скоротилися на 61 тис. грн за рахунок вибуття та ліквідації основних засобів. Також зросли на 10087 тис. грн інші витрати у 2018 році у порівнянні з 2017 роком.

За результатами аналізу структури витрат за елементами можемо зробити такі висновки:

- зміна питомої ваги витрат на заробітну плату - характеризує зміни трудомісткості продукції;
- зміна питомої ваги матеріальних витрат - визначає зміни продуктивності праці: збільшення питомої ваги матеріальних витрат є наслідком зростання продуктивності праці, і навпаки;
- зміна питомої ваги амортизаційних відрахувань - характеризує зміни технічного рівня виробництва, амортизаційної політики підприємства.

Аналіз витрат на виробництво продукції, робіт, послуг за елементами показує, як змінюється їх величина в звітному періоді проти базового періоду, а також за рахунок зростання (чи спаду) якого елемента витрат змінюється собівартість наданих послуг.

Зазначимо, що узагальнюючий показник собівартості послуг - витрати на 1 грн послуг. Доцільність таких витрат визначається з урахуванням специфіки діяльності підприємства. Порівняння витрат на 1 грн реалізованої послуги свідчать, як коливається вартість наданої послуги з вартістю реалізації. Але загальну оцінку зміни витрат проводять за рівнем витрат на 1 грн реалізованої послуги як в цілому по підприємству, так і по структурних підрозділах, періодах, статтях, елементах і видах наданих послуг (табл. 3.3).

Розрахунки свідчать, що у 2018 році на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» в порівнянні з 2016 роком чистий дохід від реалізації послуг зріс на 13054 тис. грн або на 31,2 % і склав 548494 тис. грн., а відносно 2017 року - на 97545 тис. грн або 21,6%.

Таблиця 3.3

**Динаміка витрат на 1 грн доходу від реалізації послуг ПрАТ
«Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки**

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+,-) від		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
Чистий дохід від реалізації послуг, тис. грн	417954	450949	548494	+130540	+97545	131,2	121,6
Собівартість реалізованих послуг, тис. грн.	194325	420830	512721	+318396	+91891	у 2,6 рази	121,8
Витрати на 1 грн. доходу від реалізації послуг, коп.	46,5	93,3	93,5	+47,0	+0,2	у 2 рази	100,2

Собівартість реалізованих послуг у 2016-2017 роках не перевищували дохід від реалізації послуг. Всього на 1 грн реалізованої послуги підприємство витрачало у 2016 році 46,5 коп., у 2017 році – 93,3 коп., а у 2018 році – 93,5 коп.

На ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» темпи зниження витрат є нижчими ніж виручки від реалізації послуг, а саме: співвідношення у 2018 році відносно 2017 року складає відповідно 21,8 % до 21,6%, а порівняно з 2016 роком: у 2,6 рази до 31,2 %, що свідчить про зростання обсягів діяльності підприємства.

Зазначимо, що узагальнюючий показник витрат підприємства – це рівень витрат, який характеризує розмір витрат у розрахунку на 1 грн. доходу від реалізації послуг (табл. 3.4).

Розрахунки свідчать, що у 2018 році на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у порівнянні з 2016 роком чистий дохід від реалізації послуг зріс на 130540 тис. грн. або на 31,2% і склав 548494 тис. грн., а відносно 2017 року – на 97545 тис. грн. або на 21,6%.

Всього на 1 грн реалізованих послуг ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» витрачало у 2016 році – 51,3 коп, у 2017 році – 100,5 коп., а у 2018 році – 100,2

коп, що стало основою для отримання прибутку у розмірі 35773 тис. грн.

Таблиця 3.4

Динаміка рівня витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+,-) від		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
Чистий дохід від реалізації послуг, тис. грн	417954	450949	548494	+130540	+97545	131,2	121,6
Витрати діяльності, тис. грн.	214373	453302	549767	+335394	+96465	у 2,6 рази	121,3
Витрати на 1 грн. доходу від реалізації послуг, коп.	51,3	100,5	100,2	+48,9	-0,3	195,4	99,7

На ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» темпи росту витрат є нижчими від доходу від реалізації послуг, а саме: співвідношення у 2018 році відносно 2017 року складає відповідно 121,3% до 121,6%, а порівняно з 2016 роком: у 2,6 рази до 131,2%, що свідчить про зростання обсягів діяльності.

Проаналізуємо динаміку операційних витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка операційних витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 року (+,-) від		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
Чистий дохід від реалізації послуг, тис. грн	417954	450949	548494	130540	97545	131,2	121,6
Операційні витрати, тис. грн.	25724	41636	49351	23627	7715	191,8	118,5
Рівень операційних витрат, %	6,2	9,2	9,0	2,8	-0,2	-	-

Зазначимо, що загалом операційні витрати товариства мають тенденцію до зростання як за сумою, так і за рівнем у відсотках до доходу від реалізації послуг. Позитивно характеризує роботу суб'єкту дослідження перевищення темпів росту доходу від реалізації послуг над темпами зростання операційних витрат проти 2017 року.

Отже, за останні роки в цілому як по країні, так і по підприємству спостерігається підвищення питомих витрат. Це може бути спричинено змінами в структурі обсягу надання послуг, змінами в складі витрат, зростанням цін, тарифів на енергоносії, комунальні послуги, що є особливими і на сьогоднішній день. А також зростанням та якісними змінами у розвитку ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» та її оснащення, послабленням контролю з боку робітників обліку, а особливо відмова від економічних методів господарювання.

На основі аналізу витрат роблять обґрунтовані рішення про заміну застарілого обладнання, визначають ціну продукції, рентабельність, будують внутрішньогосподарські відносини, обґрунтовують доцільність організаційно-технічних заходів тощо.

Найважливішою складовою аналізу підприємств є конкурентоспроможність їх цін і витрат стосовно найближчих конкурентів. Стратегічний аналіз витрат спрямований на зіставлення витрат підприємства та їх конкурентів. Аналізуючи динаміку витрат підприємства і порівнюючи їх зі співвідношеннями у конкурентів можна визначити певні тенденції розвитку підприємства та його конкурентів, прийняти відповідні стратегічні рішення. Інформацію для аналізу витрат можна отримати зі Звіту про фінансові результати (звіту про фінансовий стан), що входить до складу фінансової звітності підприємства.

Зазначимо, що підприємства, переслідуючи свою головну мету «співвідношення ціни та якості» постійно працюють над зниженням витрат на надання послуг.

До основних переваг ефективного управління витратами відносяться:

- наявність своєчасної, достовірної та повної інформації про собівартість окремих видів послуг та їхні позиції на ринку порівняно з продукцією конкурентів;
- наявність ресурсів для гучного ціноутворення;
- прийняття управлінських рішень з використанням лише релевантної інформації;
- організація надання послуг, конкурентоспроможних щодо витрат та цін.

Таким чином, отримана в результаті аналізу витрат інформація є дуже цінною для процесу управління підприємством. Аналіз дає можливість виявити всі негативні моменти в діяльності підприємства та забезпечує ефективне планування роботи підприємства на майбутні періоди з урахуванням способів усунення виявлених недоліків. Необхідно відзначити, що суб'єкт дослідження, проводячи аналіз динаміки та структури витрат, своєчасно реагує на зміни та приймає відповідні управлінські рішення для їх зниження.

3.3. Аналіз основних напрямів і резервів зменшення витрат діяльності підприємства та зростання його прибутковості

Управління витратами та собівартістю - важливий елемент управління господарством. Основними напрямками цієї роботи є: обґрунтування рішень про припинення надання послуг, визначення ціни продукції, визначення рентабельності, побудови внутрішньогосподарських відносин, правомірність та доцільність організаційно - технічних заходів тощо. Зазначимо, що управління витратами неможливе без їх аналізу, що дозволяє з'ясувати тенденції змін витрат, рівень виконання плану, виявити вплив факторів на зменшення та збільшення витрат, і на цій основі дати оцінку роботи підприємства по

використанню можливостей та встановити резерви зменшення собівартості послуг.

З метою виявлення шляхів та резервів зниження витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» проведемо розрахунок впливу факторів на зміну та розмір собівартості реалізованих послуг(табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Розрахунок впливу факторів на зміну собівартості реалізованих послуг ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки

Показник	2017 рік	2018 рік	Скоригований показник	Відхилення (+,-)		
				усього	у тому числі за рахунок	
					доходу від реалізації	витрат на 1 грн. доходу від реалізації послуг
Чистий дохід від реалізації послуг, тис. грн	450949	548494	548494	+97545		
Собівартість реалізованих послуг, тис. грн.	420830	512721	511745	+91891	+90915	+976
Витрати на 1 грн. доходу від реалізації послуг, коп.	93,3	93,5	93,3	+0,2		

Результати розрахунків вказують, що собівартість реалізованих послуг у звітному році порівняно з попереднім роком зросла на 91891 тис. грн. Однак головною причиною такого зростання стало зростання чистого доходу від реалізації послуг, під впливом вище зазначеного фактору собівартість реалізованих послуг зросла на 90915 тис.грн.

У той же час на підприємстві витрати на 1 грн доходу від реалізованих послуг зросли проти 2017 року на 2,1% або на 0,2 коп. Такі зміни призвели до зростання собівартості реалізованих послуг на 976 тис.грн.

А тому основні шляхи підвищення ефективності діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» вбачаємо у необхідності, перш за все, збільшення

обсягів діяльності та посиленні контролю за використанням поточних витрат.

При формуванні стратегії зниження витрат необхідно здійснювати розрахунок і оцінювання майбутніх витрат, що базуються на результатах аналізу за попередні періоди. Важливу роль у зниженні собівартості послуг відіграє оперативний економічний аналіз, який дає змогу своєчасно оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості послуг, виявити негативні причини та недоліки, внутрішньогосподарські резерви покращення використання виробничих ресурсів і оперативно приймати відповідні управлінські рішення.

Фінансова та статистична звітність є важливим джерелом оперативної інформації для управління. Вона була і залишається інформаційною базою, за допомогою якої отримують такі основні дані: обсяг виробництва, реалізації продукції, робіт і послуг та затрати на них за видами діяльності. На основі такої інформації з'являється можливість приймати своєчасні управлінські рішення щодо регулювання діяльності підприємств.

Показники, що характеризують підсумки фінансово-економічної діяльності господарюючих суб'єктів - це основа для формування фінансової звітності та практичної оцінки ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, результати якої є важливим інформаційним базисом прийняття ефективних управлінських рішень зовнішніми і внутрішніми зацікавленими особами.

Нами проведено аналіз ліквідності балансу ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто». Як свідчать розрахунки табл. 3.7 на підприємстві відчувається нестача платіжних засобів протягом 2016-2018 років.

Крім того, не виконується умова ліквідності балансу $A1 > ПІ$ протягом 2016-2018 років.

Таблиця 3.7

**Показники ліквідності балансу ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за
2016 -2018 рр., тис. грн**

Групи активу	2016 р	2017 р	2018 р	Групи пасив	2016 р.	2017 р.	2018р.	Надлишок (+) або нестача (-) платіжних		
								2016 р.	2017 р.	2018р.
A1	2860	3169	2637	П1	42548	64946	51308	-39688	-61777	-48671
A2	33965	53226	42715	П2	-	623	-	33965	52603	42715
A3	8547	8651	10976	П3	12408	874	833	-3861	7777	10143
A4	64756	61599	60516	П4	55172	60202	64703	9584	1397	-4187
Баланс	110128	126645	116844	Баланс	110128	126645	116844	X	X	X

Враховуючи ліквідність активів доцільно спрогнозувати фінансовий стан підприємства на короткострокову та довгострокову перспективу. Виходячи із ступеню ліквідності та платоспроможності підприємство відносять до одного з чотирьох типів фінансової стійкості (табл. 3.8): абсолютна фінансова стійкість, нормальна фінансова стійкість, критична фінансова стійкість та кризова фінансова стійкість

Таблиця 3.8

**Визначення типу фінансової стійкості, виходячи зі ступеня ліквідності
оборотних активів ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», тис. грн**

Тип стійкості	Поточний стан (на 31. 12.2018 року)	Короткотермінова перспектива	Довготермінова перспектива
Абсолютна фінансова сталість	$A1 > P1$ $2637 > 51308$	$A1 > P1 + P2$ $2637 > 51308$	$A1 > P1 + P2 + P3$ $2637 > 52141$
Нормальна фінансова сталість	$A1 + A2 > P1$ $45352 > 51308$	$A1 + A2 > P1 + P2$ $45352 > 51308$	$A1 + A2 > P1 + P2 + P3$ $45252 > 52141$
Критична фінансова стійкість	$A1 + A2 + A3 > P1$ $56328 > 51308,$	$A1 + A2 + A3 > P1 + P2$ $56328 > 51308$	$A1 + A2 + A3 > P1 + P2 + P3$ $56328 > 52141$
Кризовий фінансовий стан	$A1 + A2 + A3 < P1$ $56328 > 51308$	$A1 + A2 + A3 < P1 + P2$ $56328 > 51308$	$A1 + A2 + A3 < P1 + P2 + P3$ $56328 < 52141$

Відповідно до наведеної класифікації показники діяльності ПрАТ

«Дніпропетровськ-Авто» станом на 31.12.2018 року відносяться до нормальної фінансової сталості як на дату складання звітності, так і на короткострокову та довгострокову перспективу.

Аналіз платоспроможності доцільно здійснювати у широкому та вузькому плані. Для оцінки платоспроможності у широкому розумінні використовується система показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності (платоспроможності), значення яких наведено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Показники платоспроможності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за
2016 -2018 рр. (станом на кінець року)**

Показник	Оп-тим. знач.	2016 р.	2017 р.	2018р.	Відхилення (+,-) 2018 р. від:	
					2016 р.	2017 р.
Коефіцієнти:						
абсолютної ліквідності	0,2-0,3	0,067	0,048	0,051	-0,016	0,003
термінової ліквідності	0,7-0,8	0,865	0,860	0,884	0,018	0,024
загальної ліквідності	2,0-2,5	1,066	0,992	1,098	0,031	0,106
ліквідності запасів		0,201	0,132	0,214	0,013	0,082
ліквідності коштів у розрахунках		0,650	0,666	0,750	0,100	0,084
співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості		0,769	0,681	0,494	-0,275	-0,187
мобільності активів	≥0,5	0,412	0,514	0,482	0,070	-0,032
співвідношення активів	>1	0,701	1,056	0,931	0,230	-0,125

Наведені у табл. 3.9 розрахунки свідчать про задовільний стан ліквідності та платоспроможності підприємства протягом 2016 - 2018 років.

Такі значення є достатніми для підприємства, проте деякі з них не відповідають оптимальним значенням. Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках підтверджує, що за рахунок дебіторської заборгованості підприємство покриває 75,0% зобов'язань.

Таким чином, рівень платоспроможності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» протягом 2016-2018 років є достатнім, і її рівень відповідає рекомендованим значенням. У цілому фінансовий стан оцінюється як нормальна фінансова сталість.

Фінансову стійкість підприємства визначають за системою узагальнюючих та часткових показників. Узагальнюючим показником фінансової незалежності є надлишок або нестача джерел фінансування для формування запасів, який визначають як різницю між величиною джерел покриття та величиною запасів. Вартість запасів порівнюють послідовно з наявністю власного оборотного капіталу, довгостроковими зобов'язаннями та короткостроковими кредитами та позиками.

У табл. 3.10 представлено узагальнюючі показники фінансової стійкості ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016-2018 роки.

Таблиця 3.10

**Узагальнюючі показники фінансової стійкості ПрАТ
«Дніпропетровськ-Авто» за 2016 -2018 рр. (станом на кінець року), тис. грн**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018р.	Відхилення (+,-) 2018 р. від:	
				2016 р.	2017 р.
Наявність власного оборотного капіталу для формування запасів Н1	-9584	-1397	4187	13771	5584
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування запасів Н2	3336	-523	5060	1724	5583
Наявність власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для	3336	100	5060	1724	4960
Запаси Н4	8547	8651	10976	2429	2325
Надлишок (+), нестача (-) власного оборотного капіталу для формування запасів Е1	-18131	-10048	-6789	11342	3259
Надлишок (+), нестача (-) власного оборотного капіталу, довгострокових кредитів та позик для формування-запасів Е2	-5211	-9174	-5916	-705	3258
Надлишок (+), нестача (-) власного оборотного капіталу, довгострокових, короткострокових кредитів та позик для формування запасів Е3	-5211	-8551	-5916	-705	2635
Запас стійкості фінансового стану, днів	-9,0	-6,8	-3,9	5,1	2,9
Надлишок (+), нестача (-) джерел фінансування на 1 грн. запасів, грн	-0,6	-1,0	-0,5	0,1	0,4

Протягом 2016-2017 років підприємство мало негативне значення

власного оборотного капіталу, а протягом 2018 року мало позитивне значення власного оборотного капіталу для формування запасів на рівні - 4187 тис.грн. у 2017 році та -1397 тис.грн.

Залишки запасів підприємства на 31.12.2018 року становлять 10976 тис. грн, що на 2429 тис.грн більше ніж у 2016 році та на 2325 тис.грн менше, ніж у 2017 році. Така динаміка вихідних чинників мала вплив на формування самих узагальнюючих показників фінансової сталості.

Так, протягом 2018 року спостерігалася нестача власних оборотних коштів для формування запасів. На кінець 2018 року нестача становить 6789 тис.грн, необхідно відмітити, що станом на кінець 2018 року спостерігалась зменшення нестачі власного оборотного капіталу для формування запасів на 11342 тис. грн у порівнянні з 2016 роком та на 3259 тис. грн. у порівнянні з 2017 роком.

За здійсненими розрахунками ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у 2016 - 2018 роках мало нормальну фінансову сталість, так як основні показники мають негативні значення. Це підтверджує і негативне значення запасу стійкості фінансового стану.

Відповідно на 31.12.2018 року на 1 грн запасів має місце нестача 0,5 грн джерел фінансування.

Узагальнюючі показники надають загальну оцінку фінансовому стану, а виявити можливі причини недоліків у роботі допомагають часткові показники фінансової стійкості (табл. 3.11).

Основні фінансово-економічні показники свідчать, що протягом 2016-2018 років частка власного капіталу становить 55,4% (коефіцієнт незалежності) та показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Це свідчить про фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Відповідно коефіцієнт концентрації позикового капіталу складає 44,6%, що відповідає нормативному значенню показника протягом 2016-2018 років.

Коефіцієнт фінансування показує, що на кожну 1 гривню позикових

коштів припадає у 2018 році 1,24 грн власного капіталу.

Таблиця 3.11

Часткові показники фінансової стійкості ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» за 2016 -2018 рр. (станом на кінець року), тис. грн

Показники	Оптимальне значення	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 року (+,-) від:	
					2016 р.	2017 р.
Коефіцієнти:						
економічної незалежності	$\geq$	0,501	0,475	0,554	0,053	0,078
концентрації позикового капіталу	$\leq$	0,499	0,525	0,446	-0,053	-0,078
фінансової залежності	$<$	1,996	2,104	1,806	-0,190	-0,298
фінансування	$>$	1,004	0,906	1,241	0,237	0,335
заборгованості	$<$	0,996	1,104	0,806	-0,190	-0,298
забезпеченості запасів	$>$	0,330	-0,060	0,457	0,127	0,518
забезпеченості товарів	$>$	0,334	-0,061	0,484	0,150	0,545
забезпеченості оборотних активів	$>$	0,062	-0,008	0,089	0,027	0,097
реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу		0,657	0,552	0,609	-0,048	0,056
маневреності	$\geq$	0,051	-0,009	0,078	0,026	0,086
коефіцієнт довготермінового залучення коштів		0,190	0,014	0,013	-0,176	-0,001
інвестування		0,866	0,982	1,075	0,210	0,093
маневреності власного оборотного капіталу		3,027	-16,541	2,186	-0,840	18,728
покриття запасів		0,390	-0,089	0,461	0,071	0,550
фінансової стійкості	$\geq$	0,618	0,482	0,561	-0,057	0,079
короткострокової заборгованості		0,774	0,987	0,984	0,210	-0,003
коефіцієнт придатності основних засобів		0,398	0,435	0,425	0,026	-0,011
коефіцієнт нагромадження амортизації	$<$	0,234	0,015	0,013	-0,221	-0,001

Аналізуючи показники реальної вартості статей активу балансу, бачимо, що реальна вартість основних засобів, оборотних активів та запасів нижче оптимального значення.

Показник покриття запасів джерелами фінансування станом на кінець 2018 року дорівнює 46,1%, що свідчить про те, що запаси сформовані за рахунок власних коштів.

Показник фінансової стійкості характеризує частку стабільних джерел фінансування у їх загальному обсязі – 56,1% у 2018 році, що не відповідає оптимальному значенню, але наближається до нього. Частка короткострокових зобов'язань у загальному їх розмірі протягом 2016-2018 років становить 77-98%.

Таким чином, з огляду на значення окремих показників фінансової сталості та їх покращення у порівнянні з минулими роками, діяльність ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» є задовільною, але потребує розробки системи заходів щодо зміцнення фінансового стану.

Дослідження дозволило виявити, що на підприємстві взагалі не здійснюється оцінка фінансового стану, а аналітична робота здійснюється на низькому рівні.

З метою проведення комплексної оцінки фінансового стану ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» на постійно діючій основі необхідно створити службу фінансово-аналітичної роботи підприємства, в посадові обов'язки якої будуть входити: збір достовірної інформації про формування і використання прибутку, її групування та науково-обґрунтований аналіз.

Підсумовуючи вище викладене, усі резерви, які виявлені в діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» можемо класифікувати за наступними напрямками:

1) удосконалення зв'язків між ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» та покупцями товарів, робіт, послуг, що дозволить збільшити обсяг реалізації та відповідно чистий дохід від реалізації послуг;

2) підвищення використання потенціалу товариства, зокрема покращення використання оборотних активів. За рахунок цього резерву підприємство може отримати додатковий прибуток та інвестувати його у власний розвиток;

3) впровадження системи інноваційного розвитку підприємства. В цьому напрямку резервом є впровадження сучасних технологій, модернізація обладнання для технічного обслуговування та ремонту автотранспортних

засобів;

4) підвищення рівня планування, тобто бюджетування діяльності; зниження адміністративних витрат; підвищення керованості виробництвом та збутом; здійснення ефективного контролю управлінських рішень; підвищення обґрунтованості прийняття рішень; підвищення контролю за рівнем запасів та ефективності їх використання;

5) зниження енергомісткості. Резервами є: впровадження нових технологій; впровадження режиму надзвичайної економії; модернізація існуючого парку обладнання на менш енергомістке; придбання лічильників електроенергії та води. Перенесення початку робочого дня на 7 годин в літній період забезпечить зменшення витрат на освітлення приміщень підприємства;

6) підвищення рівня якості продукції. Резервами є: збільшення гарантійних строків служби наданих послуг;

7) зниження матеріаломісткості за рахунок: посилення контролю за витрачанням ресурсів; зниження викрадань. Впровадження системи автоматичного контролю "Імпульс", яка забезпечує запобігання виносу матеріалів із території підприємства, дозволить знизити викрадання майна;

8) зниження зарплатомісткості за рахунок: зниження чисельності персоналу, суміщення професій та збільшення взаємозамінності; розробки системи премій та соціальних пільг, які будуть заохочувати до роботи та призведуть до зменшення простоїв, що в свою чергу забезпечить економію заробітної плати, витрат на соціальні відрахування; скорочення управлінського та допоміжного персоналу;

9) підготовка та перепідготовка персоналу;

10) удосконалення системи соціальних заходів.

Таким чином, важливим для проведення аналізу витрат є оперативний моніторинг ситуації на ринку праці, ринку наданих послуг, енергоносіїв, що дає змогу своєчасно оцінювати конкурентні можливості і запобігти кризовим ситуаціям. Аналіз витрат значно полегшується за наявності на підприємстві автоматизованої системи обробки облікових даних.

Висновки за розділом 3

Виходячи з дослідження організаційно-методичних положень аналізу витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у частині систематизації та критичного аналізу існуючих підходів до економічного аналізу, визначення найбільш пріоритетних напрямів економічного аналізу витрат з позиції їх впливу на формування ціни, можна зробити наступні висновки:

У ході дослідження наукової літератури встановлено неоднозначність думок щодо методики здійснення аналізу витрат виробництва та собівартості продукції, робіт, послуг. Так, здійснивши аналіз сучасних методик аналізу витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» запропоновано використовувати наступні:

- аналіз узагальнюючих показників собівартості та витрат виробництва;
- аналіз витрат за економічними елементами;
- аналіз витрат за статтями калькуляції;
- аналіз витрат на гривню продукції;
- аналіз впливу витрат виробництва на формування ціни на послугу.

Для обґрунтування зазначених напрямів економічного аналізу виробничих витрат ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» запропоновано методичний підхід, який передбачає визначення завдання кожної із зазначених складових та формування відповідних аналітичних показників і розрахунків.

За результатами дослідження проведено аналіз динаміки та структури витрат, динаміки рівня витрат та витрат на 1 грн доходу від реалізації послуг, а також проведено розрахунок впливу факторів на зміну собівартості реалізованих послуг ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто».

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі розглянуто та проаналізовано підходи до управління витратами в системі управління підприємством, з'ясовано особливості управління діяльністю вітчизняних підприємств в умовах формування ринкових відносин з урахуванням прояву глобальної кризи, сформульовано підходи до використання інформації системи бухгалтерського обліку для потреб управління діяльністю суб'єктів господарювання з метою його збереження та подальшого розвитку, а також здійснено теоретичне узагальнення та розроблено рекомендації, спрямовані на удосконалення теорії та практики обліку, аналізу витрат підприємства.

На діяльність ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» значний вплив мають фінансово-економічні фактори. Постійне зростання цін на енергоносії та матеріали, примусове та заплановане зростання витрат на заробітну плату, податки та накладні витрати, збільшення митних зборів, перешкоджають збереженню стабільних та прийнятних цін для покупців. Незаплановане періодичне збільшення цін вносить дисбаланс в роботу зі споживачами та створює спад в продажах послуг, незадовільно впливає на роботу підприємства в цілому. Економічний фактор, що впливає на благоустрій ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» та його цінову й збутову політику, в першу чергу, залежить від неконтрольованих цін на матеріали, комплектуючі, які необхідні для технічного обслуговування та ремонту автотранспортних засобів, енергоресурсів - електроенергії, газу, води.

Одержані результати дають змогу зробити певні висновки та внести пропозиції:

1. Дослідження показали, що методологія й організація обліку, аналізу витрат підприємств, а також - калькулювання собівартості послуг суттєво залежить від організаційно-технологічних особливостей підприємства, оскільки на стадії надання послуг найбільш чітко відображена специфіка галузі.

2. Досліджено різні підходи до визначення поняття «витрати», виходячи

з того, що зважене і обдумане вирішення питань щодо управління витратами на підприємстві забезпечить високий рівень ефективності його діяльності. У роботі розглянуті трактування категорії "витрати" об'єднано у дві великі групи: з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку за такими критеріями: економічною сутністю, часом виникнення витрат та метою формування інформації про них.

3. Одним із найважливіших завдань системи управління витратами є економічно обґрунтована і досконала їх класифікація. На основі вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду науковців з цього питання, запропоновано вдосконалити діючу класифікацію витрат.

Проведено аналіз показників фінансово-господарської діяльності підприємства. За результатами дослідження зроблено висновок, що Загальна величина капіталу у 2018 році становила 116844 тис. грн, що на 6716 тис. грн або на 6,1% більше, ніж на кінець 2016 року та на 9801 тис. грн або на 7,7 % менше показника 2017 року.

Власний капітал ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» у 2018 році становив 64703 тис. грн, що на 9531 тис. грн або на 17,3% більше, ніж на кінець 2016 року та на 4501 тис. грн або на 7,5 % більше показника 2017 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2018 року становив 52141 тис. грн., що на 2815 тис. грн або на 5,1% менше, ніж на кінець 2016 року та на 14302 тис.грн або на 21,5 % менше показника 2017 року, що характеризую діяльність підприємства позитивно.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2018 році скоротилася на 55 осіб у порівнянні з 2016 роком та підвищилася на 17 осіб в порівнянні з 2017 роком і становила у 2018 році 175 осіб.

Фонд оплати праці у 2018 році становив 18022 тис.грн, і мав тенденцію до зростання у порівнянні з 2016 роком на 10560 тис. грн. або у 2 рази, а у порівнянні з 2017 роком на 6331 тис. грн., або на 54,2% за рахунок збільшення чисельності персоналу.

Варто відзначити зростання продуктивності праці: у 2018 році показник

становив 3134,3 тис. грн, що на 2225,7 тис. грн, або у 3 рази вище, ніж у 2016 році та на 283 тис. грн або на 9,9% вище показника минулого 2017 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2018 рік становив 548494 тис. грн, що більше показника 2016 року на 339517 тис. грн, або у 2,5 рази та більше, ніж у минулому році на 98000 тис. грн, або на 21,8%.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2018 році становив 512721 тис. грн, що на 318396 тис. грн. або у 2,5 рази більше, ніж у 2016 році та на 91891 тис. грн. або на 21,8% більше, ніж у 2017 році.

Аналіз валового прибутку ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» протягом 2016-2018 років свідчить, що валовий прибуток у 2018 році становив 35773 тис. грн, що на 21121 тис. грн, або у 2 рази більше, ніж у 2016 році, та на 6109 тис. грн, або на 20,6% більше, ніж у 2017 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2018 році одержало прибуток у сумі 5464 тис. грн, що на 5464 тис. грн більше показника 2016 року та на 159 тис. грн. або на 2,8% менше розміру прибутку 2017 року.

Чистий прибуток у 2018 році становив 4529 тис. грн, що на 2690 тис. грн. або у 2 рази більше показника 2016 року, та на 501 тис. грн., або на 10% менше розміру прибутку 2017 року.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» мало позитивний фінансовий результат протягом досліджуваних 2016-2018 років.

4. Відповідальність за стан обліку та своєчасність подання звітності покладається на керівника та бухгалтера ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто». Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе керівництво підприємства.

5. Облік витрат виробництва дозволяє оцінити фінансову діяльність підприємства, визначити правильність ведення ним підприємницької діяльності

та організацію фінансової звітності. Чітко визначена послідовність обліку виробничих витрат забезпечує впорядкування формування облікових номенклатур на кожному етапі облікового процесу, відповідних носіїв інформації, а також документообіг на цій ділянці обліку.

6. Суттєвих порушень законодавства щодо визначення витрат, правильності формування собівартості послуг, а також правильності віднесення витрат підприємства на рахунки бухгалтерського обліку на підприємстві не виявлено. Усі суми в бухгалтерській звітності підтверджені відповідними первинними документами.

7. Фінансова та статистична звітність є важливим джерелом оперативної інформації для управління виробництвом. Вона була і залишається інформаційною базою, за допомогою якої отримують такі основні дані: обсяг виробництва, реалізації продукції, робіт і послуг та затрати на них за видами діяльності. На основі такої інформації з'являється можливість приймати своєчасні управлінські рішення щодо регулювання діяльності підприємств.

8. Аналіз витрат дасть змогу удосконалити управління і контроль за витрачанням сировини, матеріалів та запасних частин на ремонт автотранспортних засобів, вчасно усувати відхилення від норм, що виникають, та з більшою вірогідністю калькулювати собівартість послуг і визначати їх рентабельність.

На ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» нами було запропоновано та рекомендовано для впровадження:

- встановити відповідний взаємозв'язок витрат з діями конкретних осіб, відповідальних за певні витрати, тобто пропонується організація обліку витрат за центрами відповідальності;
- автоматизований документообіг, впровадження якого дозволяє значно підвищити управління зберігання і руху практично будь-яких типів інформації, забезпечити прозорість та управління бізнес-процесами підприємства та вивести на якісно новий рівень контролю їх виконання співробітниками;
- автоматизувати облік за допомогою програми 1С: Бухгалтерія;

Недоліком організації обліку витрат на ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» є відсутність автоматизованої форми обліку, застосування якої могло б спростити виконання облікових записів та сприяти кращій систематизації інформації.

Запропоноване впровадження автоматизованої системи управління інформаційними ресурсами дозволить модернізувати наявний парк комп'ютерної техніки ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто», зменшить затрати робочого часу на ведення обліку та покращить використання підприємством сучасних засобів зв'язку. Усе це буде сприяти підвищенню ефективності управління ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» та підсиленню його конкурентоспроможності на ринку надання послуг.

Як відомо, субрахунки до рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» Планом рахунків не передбачені, тобто підприємство за бажанням встановлює їх самостійно. Зважаючи на те, що не завжди в бухгалтерії відкриваються субрахунки до рахунків 92 і 93 або відкриваються в незручному для аналізу розрізі, у головного бухгалтера ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто» виникають певні труднощі з постатейним аналізом адміністративних витрат та витрат на збут.

Враховуючи той факт, що статті витрат, які підприємства обліковують на рахунках 92 та 93, мають уніфікований характер для більшості підприємств, пропонуємо впровадити та додати до Плану рахунків одиниці для всіх підприємств субрахунки до рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» за умов оптимізації.

Викладені рекомендації та пропозиції відповідають проведеному дослідженню, мають практичну, спрямованість та отримали позитивну оцінку на підприємстві. Отже, їх використання в практичній роботі сприятиме підвищенню ефективності обліку та аналізу в управлінні витратами ПрАТ «Дніпропетровськ-Авто».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз методів оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку підприємств: національний та міжнародний аспекти / Сопко В. В., Андрос С. В. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – № 3 (53). – Ч.2. – 296 с. – С. 244-248.
2. Андреева Л.Ф. Облік витрат і калькулювання собівартості вантажних автомобільних перевезень в умовах ринкової економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Л.Ф. Андреева. – Луганськ, 2008. – 19 с.
3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – Д.: ДУЕП, 2011. – 392 с.
- 4.Базілінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навчальний посібник / О.Я. Базілінська. - К.: ЦУЛ, 2013. - 328 с.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – Київ.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
6. Бернов В. Ф. Философский словарь студента / В. Ф. Бернов; [под общ. ред. В. Ф. Бернова Ю. А. Харина]. – Мн. : ТетреСистемс, 2013. – 352 с.
7. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2011. – 592 с.
8. Бойчук А.А. Проблеми організації автоматизації обліку на підприємствах торгівлі / А.А. Бойчук, В.О. Бойчук, Л.О. Моцна // Наука та економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 56–60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/UJR>.
9. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
10. Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація витрат підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.vestnikdnu.com.ua->

/archive/201482/111.html.

11. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. – Житомир: ЖІТІ, 2012. – 412 с.

12. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. 2-ге вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець / в 2-х частинах. Ч. I. - Житомир: ПП «Рута», 2009. – 512 с.

13. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир: ТОВ “Рута”, 2011. – 528 с.

14. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: монографія / Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко та ін. - Полтава: РВВ ПУСКУ, 2011. - 337 с.

15. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова.– К.: Центр учбової літератури, 2012. - 500 с.

16. Верига Ю. А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю / Ю.А. Верига, Г.О. Соболь. – К.: ЦУЛ, 2014. – 168 с.

17. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М.Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.

18. Гавриловська Л.М. Фінансовий облік-2: [Навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц.] / Гавриловська Л. М., Головка Т. В., Ларіонова А. С. – К.: КНЕУ, 2014. – 280 с.

19. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів : Видавець В.М. Лозовий, 2014. – 384 с.

20. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.

21. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А.. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник -

Львів: «Магнолія 2006», 2017. - 400 с.

22. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV / Україна. Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

23. Грицак Н.Ю. Методичні положення обліку витрат на технічну експлуатацію автотранспортного засобу // Вісник ЖДТУ. Випуск № 2(56) 2011.

24. Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2015. – № 1 (1). – С. 78-81.

25. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності ; ДННУ «Академія фінансового управління». –Київ, 2015. – 400 с.

26. Житний П.Є. Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств / П.Є. Житний, І.І. Афанасєва // Вісник ЖДТУ. – 2014. – №1(51). –С. 51–53.

27. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник / І. В. Жолнер. – К.: ЦНЛ, 2013. – 368 с.

28. Засадний Б. А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств в умовах застосування МСФЗ: монографія / Б. А. Засадний – К. : Кондор, 2018. – 304 с.

29. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік оподаткування») / [В. П. Пантелеєв, О. А. Юрченко, Г. М. Курило, К. В. Безверхий ; за заг. редакцією д. е. н., проф. В. П. Пантелеєва]. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. – 432 с.

30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства Фінансів України № 291 від 30.11.1999р. / Україна. Міністерство фінансів. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

31. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 359 с.

32. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: навчальний посібник / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2011. - 241 с.
33. Кириленко В. В. Історія економічних вчень: навчальний посібник / В. В. Кириленко. – Тернопіль : «Економічна думка», 2014 – 233 с.
34. Клюкин П. Н. Поворот к физиократической метафизике (к 250-летию “Экономической таблицы” Ф. Кенэ) // Ф. Кенэ, А. Р. Ж. Тюрго, П. С. Дюпон де Немур. Физиократы. Избранные экономические произведения. – М. : Эксмо, 2011.– С. 13-44.
35. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2015. – 600 с.
36. Коваленко М. А., Лобанова Н. В. Шляхи підвищення платоспроможності підприємства та фінансові джерела його проведення. Фінанси України. 2014. № 8. С. 69–75.
37. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник / К.Ф.Ковальчук - К.: Центр учбової літератури, - 2014. – 326 с.
38. Когут У. І. Критерії класифікації витрат підприємства / Когут У. І. // Вісник економічної науки України. – 2014. – С. 43-49.
39. Концептуальна основа фінансової звітності: стандарт, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, від 1 вересня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
40. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
41. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 380 с.
42. Кулик В.А. Облікова політика підприємства : навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901 і 8.0305901 «Облік і аудит» за КМСОНП / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 179 с.

43. Кучерява М. В. Оцінка якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень як напрям діяльності міжнародних організацій. Наукові праці НДФІ. – 2017.– Вип. 4(81). – С. 128-142. – [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=893&lang=uk.

44. Лаговська А.О. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, В. І. Кузь, С. В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 с.

45. Левицька С. О. Звітність підприємств: підручник / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.

46. Ленъ В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. / В. С. Ленъ, В. В. Гливенко. – Тернопіль.: Навчальна книга - Богдан, 2013. – 752 с.

47. Леоненко П.М., Юхименко П.І. Історія економічних учень: Підручник. – К.: Знання, 2014. – 639 с.

48. Лісовицький В.М. Історія економічних вчень / В.М. Лісовицький – К.: «Центр навчальної літератури», 2014. – 220 с.

49. Марчин М.І. Організаційна модель управлінського обліку операційних витрат цукрової промисловості / М.І. Марчин // Агросвіт. – 2012. – № 16. – С. 44–49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2012_16_211.

50. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. навчальний посібник / Мельник Т.Г. - К.:Кондор-Видавництво, 2017. - 269 с.

51. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 11.04.2013 р. № 476 / Україна. Міністерство фінансів України.. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

52. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України № 47 від 9 липня 2007 року N 373 / Україна. Міністерство промислової політики України.. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http:// industry.kmu.gov.ua/](http://industry.kmu.gov.ua/)

53. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 / Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

54. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України 28.03.13 р. № 433 р. / Україна. Міністерство фінансів України. . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

55. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536

56. Мишолівський Б. І. Визнання та класифікація витрат // Вісник Львівської Комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16 – Львів: Львівська Комерційна академія, 2014. – С. 345 – 351. С. 345.

57. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

58. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630 с.

59. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

60. Мошенський С. З. Економічний аналіз : [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С. З. Мошенський, О. В. Олійник; [за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2012. – 704 с.

61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhgalter911.com>

62. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства: монографія / Н.В. Болдуєв, О.В. Болдуєва, Т.П. Макаренко, Г.В. Власик, О.В. Клименко. – Запоріжжя: КПУ, 2014. – 164 с.

63. Організація і методика економічного аналізу : навчальний посібник / [автори і уклад. Г. І. Андреева, В. А. Андреева]. – Суми : ДВНЗ “УАБС НБУ”, 2013. – 353 с.

64. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2012. – 491 с.

65. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: монографія / Н.І.Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2013. – 364 с.

66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

67. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змін і доп.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>

68. Подольська В.О. Комплексна оцінка фінансової стійкості підприємства / В.О. Подольська, О.О. Оржинська // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України: Серія: Економічні науки. – 2011. – № 4. – с.136-143.

69. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець — К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. - 274 с.

70. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник / П. Я. Попович. – Тернопіль : Економічна думка, 2013. – 227 с.

71. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Спосіб доступу: <http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx>

72. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навч. посіб. / Прокопенко І. Ф., Ганін В. І. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 430 с.

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. - Спосіб доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

74. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

75. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 119 с.

76. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2012. – 260 с.

77. Радченко К.М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємства / К.М. Радченко// Вісник ЖДТУ. – 2013. - Випуск 2 (56).

78. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. / Г.В. Савицька. - 3-тє вид., випр. і доп. - К.: Знання, 2011. - 668 с.

79. Савченко С. І. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат / Савченко С. І. // Вісник ЖДТУ. - 2015. - №3(37). - С. 97-106.

80. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2017. – 688 с.

81. Самарченко О. Придбання автомобіля за кошти / О. Самарченко // Підприємство та автомобіль: секрети обліку: збірник систематизованого законодавства. - 2013. – № 4. – С. 36 – 45.

82. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 384 с.

83. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / А.І. Склабінська, С. А. Дrajниця, Л. Д. Федорук. – Львів : Новий світ-2000, 2015. –

342 с.

84. Собівартість і ціна у плануванні, обліку та оподаткуванні: збірник систематизованого законодавства / В.Т. Батіщев, С.М. Дробоття; засновн. ЗАТ «ХК «Бліц-Інформ». - Вип. 7. - К.: Бліц-Інформ, 2015. – 224 с.

85. Сокін А.А. Роль внутрішнього контролю в корпоративному управлінні // Управління компанією. – 2014. – № 12. – С. 50.

86. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647с.

87. Тарасевича В. М. Історія економічних вчень : підручник / за ред. Тарасевича В. М., Петруні Ю. Є. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.

88. Тетянич Л. Автомобіль: відображення у звітності / Л. Тетянич, Д. Кучерак // Головбух. – 2013. - № 20. – С. 10 – 12.

89. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – Київ: Алерта, 2013. – 982 с.

90. Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навчально-методичний посібник /Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська-Іванчук. – К.: Алерта, 2015. – 568 с.

91. Трухан О. Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції / О.Л. Трухан // Вісник Житом. держ. тех. університету / Економічні науки. - Житомир : ЖДТУ, 2013. – №4 (26). – С. 380-388.

92. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / Т.Д. Косова, І.В. Сіменко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 440 с.

93. Фінансовий облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападовська, А. В. Алексева, О. А. Бакурова та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.

94. Фома Аквинский. Сумма теологии. Ч. II—II. Вопросы 1-46. К. : Ника-Центр, 2014. – 576 с.

95. Хомяк Т. Р. Аналіз витрат в контексті формування стратегії підприємства /Хомяк Т. Р. // Європейські перспективи: Науково-практичний журнал. –2015. –№5. – С. 20-25.

96. Хомяк Т. Р. Напрями аналізу витрат на підприємствах лікєро-горілочаної промисловості / Хомяк Р. Л., Хомяк Т. Р. // Тези доповідей II Міжнародної конференції. Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства (Львів, 24-25 жовтня 2014 р.). Львів : Видавництво “Львівська політехніка”, 2014. – С. 206-207.

97. Хомяк Т. Р. Проблемні аспекти облікової класифікації виробничих витрат на підприємствах лікєро-горілочаної підприємствах лікєро-горілочаної промисловості / Хомяк Т. Р. // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. –Виш. 48. – С. 66-70. – (Серія економічна).

98. Швець, В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / В. Г.Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – Київ : Знання, 2015. – 572 с.

99. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів. : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.

100. Jonathan Barnes Aristotle: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press, 2000. 160 p.; Aristotle, Terence Irwin, Gail Fine Aristotle: introductory readings. Oxford: Oxford University Press, 1996. 359p

Студент _____ Коваль О.П.

«18» листопада 2019 року