

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-68>

УДК 657.47

УПРАВЛІННЯ ОПЕРАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ ДОБУВНОГО ПІДПРИЄМСТВА: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

MANAGEMENT OF OPERATING COSTS OF THE EXTRACTIVE ENTERPRISE: ACCOUNTING AND ANALYTICAL ASPECT

Жидкова Вікторія Вікторівна

аспірант,

Державний університет «Житомирська політехніка»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8178-9581>**Zhydkova Viktoriia**

Zhytomyr Polytechnic State University

Стаття присвячена актуальним питанням управління операційними витратами добувного підприємства. Обґрунтовано необхідність дослідження причин непродуктивних операційних витрат для підтримання якісних характеристик результатів виробництва та одержання очікуваного прибутку. Проведено статистичний аналіз структури витрат на виробництво продукції підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів у 2012–2019 рр., який дозволив встановити домінуючу складову – матеріальні витрати та витрати на оплату праці послуг, використані у виробництві. Досліджено структуру операційних витрат і собівартості реалізованої продукції на прикладі п'яти підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів. З'ясовано відсутність єдиного підходу до формування собівартості, адже наявні і матеріаломісткість, і зарплатомісткість. Встановлено, що основними непродуктивними витратами іншої операційної діяльності є витрати на формування резервів сумнівних боргів, втрати від знецінення та псування активів

Ключові слова: операційні витрати, собівартість, непродуктивні витрати, бухгалтерський облік, аналіз.

Статья посвящена актуальным вопросам управления операционными расходами добывающего предприятия. Обоснована необходимость исследования причин непроизводительных операционных затрат для поддержания качественных характеристик результатов производства и получения ожидаемой прибыли. Проведен статистический анализ структуры затрат на производство продукции предприятий добывающей промышленности и разработку карьеров в 2012–2019 гг., позволивший установить доминирующую составляющую – материальные затраты и затраты на оплату услуг, использованные в производстве. Исследована структура операционных затрат и себестоимости реализованной продукции на примере пяти предприятий добывающей промышленности и разработка карьеров. Выяснено отсутствие единого подхода к формированию себестоимости, ведь есть и материалоемкость, и зарплатоемкость. Установлено, что основными непроизводительными расходами другой операционной деятельности являются затраты на формирование резервов сомнительных долгов, потери от обесценения и порчи активов

Ключевые слова: операционные расходы, себестоимость, непроизводительные расходы, бухгалтерский учет, анализ.

The article is devoted to topical issues of management of operating costs of the extractive enterprise. The necessity of research of the reasons of unproductive operating expenses for maintenance of qualitative characteristics of results of manufacture and reception of expected profit is proved. Analysis of the structure of operating costs will determine the productive and unproductive operating costs, an element that significantly affects the financial result from operating activities. Scientists have studied the classification of operating costs, focused on optimizing the amount of material costs and labor costs and indicated among the priority goals of operating costs management is finding ways to reduce material and labor intensity based on accounting automation. Despite the significant contribution of scientists to the development of methods of accounting for operating costs, additional research is needed to reduce the productivity of operating costs on the example of mining companies for their components to maintain the desired amount of profit and product quality requirements. A statistical analysis of the structure of production costs of mining enterprises and quarrying in 2012–2019, which allowed to establish the dominant component – material

costs and costs of services used in production. The structure of operating costs and cost of sales was studied on the example of five enterprises of the extractive industry and quarry development. The lack of a unified approach to cost formation has been clarified, as there are both material and salary costs. It is established that the main unproductive costs of other operating activities are the costs of forming reserves for doubtful debts, impairment losses and damage to assets. Operating cost management involves assessing the impact of operating costs on the financial result from operating activities, analysis of the causes of negative financial results in order to identify components of unproductive costs to further reduce them in subsequent reporting periods and achieve the optimal ratio between operating costs: cost, administrative and marketing expenses and other operating expenses.

Keywords: operating costs, cost, non-productive costs, accounting, analysis.

Постановка проблеми. В процесі ціноутворення на добувних підприємствах слід обов'язково здійснювати оцінку структури та динаміки собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат і способів їх зниження в розрізі видів за доцільністю, залежністю від обсягів виробництва, способом віднесення на собівартість окремих видів продукції, періодом виникнення і відображення в обліку.

Оприлюднені статистичні дані про результати діяльності підприємств в розрізі видів економічної діяльності [10] дозволили встановити, що фінансовий результат (сальдо) до оподаткування добувної промисловості і розроблення кар'єрів у 2020 році склав 59473,3 млн. грн., 56,7% підприємств за цим видом економічної діяльності одержали прибуток.

Своєчасне виявлення причин виникнення непродуктивних витрат дозволить забезпечити очікуваний рівень рентабельності внаслідок дотримання вимог безпеки та якості виготовленої продукції, чітку послідовність та безперервність стадій технологічного процесу без пропусків, поєднання та заміщення окремих операцій та уникнути незапланованих простоїв обладнання через допуск до технологічного процесу працівників без відповідної кваліфікації та інструктажу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Організаційно-методичні аспекти обліку та аналізу витрат операційної діяльності досить широко досліджені в працях науковців.

Любар О. О., Григораш М. В. побудовано схему організації обліку витрат операційної діяльності на підприємстві [4].

Струк Н. С., Гармаш Х. П. охарактеризовано змістове наповнення процесу відображення в обліку витрат іншої операційної діяльності підприємства. Операційні витрати як один із основних показників діяльності підприємства характеризують стабільність справ підприємства як ділового партнера. З іншого боку, невідповідність інформації щодо саме невиробничих операційних витрат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання може

негативно вплинути на ділову репутацію підприємства і його прагнення досягти статусу надійного ділового партнера. Адже спотворення інформації стосовно операційних витрат виробничого характеру зустрічається не так часто [9, с. 291].

Б. О. Язлюк та В. В. Волошина вважають, що автоматизована обробка даних з обліку операційних 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 [12, с. 119]. Наведені пропозиції дозволять своєчасно виявити непродуктивні витрати операційної діяльності відповідно до встановлених аналітичних розрізів.

Б. О. Язлюк та В. В. Волошина наголошують на тому, що 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 виробникам [12, с. 118–119].

В. С. Адамовська та Н. В. Брітан зауважують на тому, що управління витратами повинно враховувати такі аспекти:

– відстеження та корегування величини витрат на закупівлю необхідної сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, оплату праці;

– аналізувати та корегувати діяльність, яка спричиняє виникнення витрат: пошук шляхів зменшення матеріало- та трудомісткості без загрози втрат якості продукції [1, с. 60].

Зменшення собівартості продукції за рахунок матеріальних витрат і витрат на оплату праці може призвести до погіршення якості продукції.

Важливе значення для управління операційними витратами є обґрунтована їх класифікація. Так, В.С. Адамовська та Н.В. Брітан охарактеризували авторський підхід до класифікації витрат операційної діяльності: за рівнем еластичності до обсягу реалізації продукції, за змістом операційного процесу, за способом віднесення до конкретного об'єкту витрат, за відношенням до виробничого процесу, за економічним змістом, за статтями витрат з урахуванням П(С)БО [1, с. 60].

Юрченко О. А. серед принципів управління операційними витратами виділяє недопущення виникнення зайвих витрат операційної. Зміст принципу зводиться до повної ліквідації фактів господарської діяльності, які призводять до появи непродуктивних витрат іншої операційної діяльності (наприклад, втрати від знецінення запасів, сумнівних і безнадійних боргів, нестач і втрат від псування цінностей) [11, с. 251].

На важливості достовірності інформації про загальний розмір та структуру витрат операційної діяльності наголошують Н. С. Струк та Х. П. Гармаш. Вони зазначають, що діяльність будь-якого підприємства пов'язана з витратами, основу яких становлять витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Проте питання ефективності економічної інформації, зокрема такої, що стосується витрат операційної діяльності підприємств, зіштовхується із проблемами достовірного визнання невиробничих операційних витрат, а саме: адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Тому дослідження організації обліку таких витрат надасть можливість удосконалити порядок інформаційного відображення їх в обліку підприємства для забезпечення формування статусу надійного ділового партнера на ринку [9, с. 288].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Науковцями досліджено класифікацію витрат операційної діяльності, акцентовано увагу на оптимізації розміру матеріальних витрат та витрат на оплату праці і вказано, що серед пріоритетних цілей управління операційними витратами є знаходження способів зниження матеріало- та трудомісткості на основах автоматизації бухгалтерського обліку. Незважаючи на вагомий внесок науковців в розвиток методики обліку операційних витрат, потребують додаткових досліджень питання зменшення продуктивності операційних витрат на прикладі добувних підприємств за їх складовими

для підтримання бажаного розміру прибутку і дотримання вимог до якості продукції.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження – визначити структуру операційних витрат та собівартості реалізованої продукції на добувних підприємствах для з'ясування причин виникнення непродуктивних витрат, що призводять до збиткових фінансових результатів.

Джерелами інформації для розрахунків стала оприлюднена річна фінансова звітність п'яти підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів, зокрема за КВЕД 08.11 «Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю»: АТ «Коростенський кар'єр», ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр», ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр», а також за КВЕД 08.12 «Добування піску, гравію, глин та каоліну»: ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» та ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр».

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз статистичних даних про структуру витрат на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів у 2012–2019 рр. [3] дозволив встановити домінуючу складову – матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві: 51,8% у 2012 р., а у 2019 р. 55,1%. Причому максимальна питома вага припадає на 2017 рік (58,4%), а мінімальна – на 2014 р. (48,4%). Питома вага амортизації сягала у 2012 р. 11,7%. Мінімальна частка амортизаційних відрахувань спостерігається у 2013 р. (10,7%), а максимальна в 2019 р. – 15%. Помітна тенденція до зростання частки амортизації у собівартості продукції добувної промисловості і розроблення кар'єрів. Питома вага витрат на оплату праці досягла максимального значення у 2012 р. 22%, мінімальне припадає на 2015 р. 12,8%, а в 2019 р. 15,8%. Відрахування на соціальні заходи максимум 9,6% у 2012 р., 2,9% припадає на 2017 і 2018 рр. Інші витрати досягли максимуму у 2015 р. 19,5% і мінімуму 4,9% у 2012 р.

Статистичний аналіз динаміки витрат на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів у 2012–2019 рр. свідчить про мінімальне значення у 2014 р. і максимальне у 2019 р. Відсутня стабільна тенденція до зростання витрат на виробництво, так у 2014 р. порівняно з 2013 р. відбулося скорочення на 16,97% та в 2016 р. порівняно з 2015 р. на

2,98%. У 2019 р. порівняно з 2018 р. відбулося зростання на 2,17%.

Аналіз структури операційних витрат дозволить визначити продуктивні та непродуктивні операційні витрати, елемент, що суттєво впливає на досягнений фінансовий результат від операційної діяльності. Структуру операційних витрат АТ «Коростенський кар'єр», ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр», ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр», ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр», ПАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» за 2019 і 2020 роки наведено в табл. 1.

Позитивний фінансовий результат до оподаткування у 2019–2020 рр. мають ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр», ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр» та ПАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр».

Фінансовий результат до оподаткування на ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр» у 2019 р. від'ємний збиток у сумі 64922 тис. грн., а у 2020 р. додатний прибуток 120319 тис. грн. На АТ «Коростенський кар'єр» у 2020 р. 32 292 тис. грн. одержано додатний фінансовий результат до оподаткування (прибуток), а у 2019 збиток 3 315 тис. грн.

Причинами негативного фінансового результату є здебільшого надмірні суми непродуктивних операційних витрат.

Якщо розглядати структуру собівартості реалізованої продукції в розрізі досліджених підприємств, то на ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр» в 2020 р. найбільшу питому вагу

займають матеріальні витрати 83%, витрати на оплату праці 10%, а амортизація – 5%.

ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» в 2020 р. має наступну структуру собівартості реалізації: матеріали 26%, заробітна плата 30%, відрахування на соціальні заходи – 7%, амортизація – 9%, інші – 28%.

ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр» в 2019 р. має наступну структуру собівартості: амортизація – 5%, матеріальні витрати – 63%, витрати на оплату праці 16%, витрати на соціальне страхування – 3%, інші – 13%.

ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр» в 2020 році має наступну структуру собівартості реалізованої продукції: заробітна плата – 17%, ЄСВ – 8%, послуги сторонніх організацій – 11%, послуги БВР – 5%, дизпаливо та бензин на виробництво готової продукції – 22%, дизпаливо та бензин на загальнопромислового обладнання та транспорту – 5%, матеріальні витрати – 19%, інші – 10%.

АТ «Коростенський кар'єр» у 2020 р. у структурі собівартості реалізованої продукції матеріальні витрати склали 21,1%, витрати на оплату праці 15,3%, інші витрати -56,9%.

Структура собівартості реалізованої продукції на досліджуваних підприємствах відрізняється: є матеріаломістка і зарплатомістка.

Висновки. Управління операційними витратами передбачає оцінку впливу структури операційних витрат на фінансовий

Таблиця 1

**Структура операційних витрат АТ «Коростенський кар'єр»,
ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр»,
ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр», ПАТ «Янцівський гранітний
кар'єр», ПАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» за 2019 і 2020 роки**

№ з/п	Показник	АТ «Коростенський кар'єр»		ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр»		ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр»		ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр»		ПАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр»	
		2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
1	ПВ СРП в ОВ, %	71,53	77,02	59,20	64,97	75,34	78,38	60,00	57,03	74,52	72,55
2	ПВ АВ в ОВ, %	5,43	4,71	8,13	6,55	9,22	6,30	8,87	6,03	15,83	16,45
3	ПВ ВнЗ в ОВ, %	19,57	16,12	32,43	27,70	15,44	15,32	15,64	23,74	7,38	8,00
4	ПВ ІОВ в ОВ, %	3,47	2,15	0,24	0,78	-	-	15,49	13,20	2,27	3,00
Разом	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	

Примітки: ПВ – питома вага, ОВ – операційні витрати, СРП – собівартість реалізованої продукції, АВ – адміністративні витрати, ВнЗ – витрати на збут, ІОВ – інші операційні витрати

Джерело: побудовано на основі оприлюдненої річної фінансової звітності досліджених підприємств добувної промисловості [2; 5; 6; 7; 8]

результат від операційної діяльності, аналіз причин виникнення від'ємного значення фінансового результату з метою виявлення складових непродуктивних витрат для подальшого їх зменшення в наступних звітних періодах і досягнення оптимального співвідношення між

складовими операційних витрат: собівартістю, адміністративними витратами та витратами на збут та іншими операційними витратами.

Перспективами подальших досліджень є удосконалення методики обліку розподілу загальновиробничих витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Адамовська В.С., Брітан Н.В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58–61. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_13
2. АТ «Коростенський кар'єр». URL: <http://kk.unigran.ua/docs/>
3. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності у 2012–2019 роках. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Любар О.О., Григораш М.В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємств. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_12_33
5. ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр». URL: <http://yantsevo.bgs.kh.ua/index.html>
6. ПрАТ «Микитівський гранітний кар'єр». URL: <http://ngk.pat.ua/emitents/reports/year/2019>
7. ПрАТ «Старокостянтинівський спеціалізований кар'єр». URL: <http://ukrgranit.org/index.php/pat>
8. ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр». URL: <http://www.mbgk.ck.ua>
9. Струк Н.С., Гармаш Х.П. Шляхи удосконалення організації обліку невикористаних операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 14. С. 288–292. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_14_67
10. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності промисловості за 2020 рік. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
11. Юрченко О. А. Роль і місце бухгалтерського обліку та контролю в системі управління витратами іншої операційної діяльності. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 2. С. 245–260. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_2_26
12. Язлюк Б.О., Волошина В.В. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 15. С. 118–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_15_27

REFERENCES:

1. Adamovs'ka, V.S. & Britan, N.V. (2015) Udoshkonalennia upravlins'koho obliku vytrat operatsijnoi diial'nosti iak odyz z napriamiv biznes-administruvannia [Improving management accounting of operating expenses as one of the areas of business administration]. *Ahrosvit – Agroworld*, 8, 58–61. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_13 (in Ukrainian)
2. АТ «Korostens'kyj kar'ier» [Korosten Quarry JSC]. Available at: <http://kk.unigran.ua/dotss/> (in Ukrainian)
3. Vytraty na vyrobnytstvo produktsii (tovariv, posluh) pidprijemstv za vydamy ekonomichnoi diial'nosti u 2012–2019 rokakh [Expenditures on production of products (goods, services) of enterprises by types of economic activity in 2012–2019]. Available at: <http://vvv.ukrstat.gov.ua/> (in Ukrainian)
4. Liubar, O.O. & Hryhorash, M.V. (2018) Orhanizatsijni osnovy podudovy obliku vytrat operatsijnoi diial'nosti na pidprijemstvi [Organizational bases of sub-accounting of operating expenses at the enterprise]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 12. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_12_33 (in Ukrainian)
5. PAT "Yantsivs'kyj hranitnyj kar'ier" [PJSC "Yantsivsky Granite Quarry"]. Available at: <http://yantsevo.bgs.kh.ua/index.html> (in Ukrainian)
6. PrAT "Mykytivs'kyj hranitnyj kar'ier" [PJSC "Nikitovsky granite quarry"]. Available at: <http://ngk.pat.ua/emitents/reports/year/2019> (in Ukrainian)
7. PrAT "Starokostiantynivs'kyj spetsializovanyj kar'ier" [PJSC "Starokostiantyniv Specialized Quarry"]. Available at: <http://ukrgranit.org/index.php/pat> (in Ukrainian)
8. PrAT "Malo-Buzukivs'kyj hranitnyj kar'ier" [PJSC "Malo-Buzukivsky granite quarry"]. Available at: <http://www.mbgk.ck.ua>. (in Ukrainian)
9. Struk, N.S. & Harmash, Kh.P. (2015) Shliakhy udoshkonalennia orhanizatsii obliku nevyrobnychkykh operatsijnykh vytrat pidprijemstva u konteksti formuvannia statusu nadijnoho dilovoho partnera na rynku [Ways to improve

the organization of accounting for non-productive operating costs of the enterprise in the context of the formation of the status of a reliable business partner in the market]. *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia : Ekonomika i menedzhment – Scientific Bulletin of the International Humanities University. Series: Economics and Management*, 14, 288–292. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_14_67 (in Ukrainian)

10. Finansovi rezul'taty do opodatkuvannia pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diial'nosti promyslovosti za 2020 rik [Financial results before taxation of enterprises by type of economic activity of industry for 2020]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (in Ukrainian)

11. Yurchenko, O.A. (2014) Rol' i mistse bukhhalters'koho obliku ta kontroliu v systemi upravlinnia vytratamy inshoi operatsijnoi diial'nosti [The role and place of accounting and control in the cost management system of other operating activities]. *Bukhhalters'kyj oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii – Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization*, 2, 245–260. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_2_26 (in Ukrainian)

12. Yazliuk, B.O. & Voloshyna, V.V. (2016) Orhanizatsiia obliku vytrat operatsijnoi diial'nosti v umovakh kompleksnoi avtomatyzatsii [Organization of accounting for operating costs in terms of integrated automation]. *Naukovyj visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia: Ekonomika i menedzhment – Scientific Bulletin of the International Humanities University. Series: Economics and Management*, 15, 118–121. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_15_27 (in Ukrainian)