

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Організація та методика контролю витрат операційної діяльності
суб'єкта господарювання»**

**Студентки 2 курсу, 4М групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль»**

**Путімцевої Вікторії
Геннадіївни**

**Науковий керівник
к.е.н., доцент**

**Гордополов
Володимир
Юрійович**

**Гарант освітньої програми
д.е.н., професор**

**Симоненко
Валентин
Костянтинович**

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні засади контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання	7
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності підприємств торгівлі	7
1.2. Контроль і аналіз витрат операційної діяльності в системі управління торговельного підприємства	14
1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань контролю і аналізу витрат операційної діяльності підприємств торгівлі	19
1.4. Стан та перспективи розвитку підприємств торгівлі в Україні	26
Висновки до розділу 1	36
Розділ 2. Інформаційне забезпечення контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання	38
2.1. Формування облікової інформації щодо витрат операційної діяльності підприємств торгівлі	38
2.2. Внутрішній контроль витрат операційної діяльності торговельного підприємства	51
2.3. Організаційно-інформаційна модель контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання	61
Висновки до розділу 2	66
Розділ 3. Контроль витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання	68
3.1. Аналітичні процедури контролю витрат операційної діяльності підприємств торгівлі	68
3.2. Організація та методика контролю витрат операційної діяльності підприємств торгівлі	76
3.3. Контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі в умовах використання сучасних інформаційних технологій	84
Висновки до розділу 3	89
Висновки та пропозиції	92
Список використаних джерел	
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. Торгівля -це одна з провідних галузей в економіці будь-якої країни. Нині в цій сфері відбулось дуже багато змін у світі загалом.

А в зв'язку з ситуацією на сході України, яка заважає нормальному функціонуванню економіки країни, ця галузь потребує оптимізації методик та методологій, а також – вливання нових, свіжих ідей задля покращення цього виду діяльності. Торгівля була, є і буде залишатись тим джерелом змін, що відбуваються в світовій економіці. В Україні ж з входженням в ЄС, відкриттям кордонів для імпортованих товарів кількість торговельних підприємств зростає мало не щодня.

В сучасних ринкових умовах лейтмотивом діяльності будь-якого підприємства, а особливо – торговельного, є максимізація обсягу прибутку. Одним із головних шляхів отримання більшого обсягу прибутку є зменшення витрат підприємства. Витрати займають провідне місце в дослідженні підвищення прибутковості підприємства.

Вагомою умовою ефективної діяльності підприємства є досягнення того рівня операційних витрат, при якому зростає конкурентоздатність підприємства та з'явиться тенденція до довгострокового економічного зростання суб'єкта господарювання. Вірний підхід до організації і методології контролю операційних витрат дасть змогу ефективно використовувати ресурси підприємства та мати вплив на процеси та явища, які негативно впливають на торговельний процес на підприємстві, що призведе до підвищення рівня його рентабельності.

Також, не можна не згадати, що торгівля є ризикованою діяльністю, а операційні витрати в сфері торгівлі – і поготів, сферою, що є схильною до ризиків. Тому вона вимагає найретельнішого контролю з боку менеджерів торговельного підприємства.

Станом на сьогодні істотні доробки в нашій тематиці мають такі українські вчені: Ф. Бутинець, А. Гальчинський, С. Голов, В. Гордополов, В. Завгородній, О. Орлов, М. Пушкар, Є. Рясних, Л. Радецька, М. Чумаченко, І. Фаріон та ін.

Однак, тематика все ще рясніє певними проблемами в сфері організації та методики контролю, що мають значний вплив на торговельне

підприємство та вирішення яких допоможе більш успішно, ефективно та економічно вигідно здійснювати свою діяльність підприємству. Цим і обґрунтовується актуальність роботи по даній тематиці.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є вивчення діючої методики контролю операційних витрат й розробка рекомендацій щодо удосконалення його ведення, а також розробка на цій основі практичних рекомендацій з організації та методики контролю оплати праці для торговельних підприємств.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

1. Доповнити визначення дефініції «операційні витрати» з урахуванням специфіки сучасного середовища на торговельному ринку;
2. Доповнити ознаки класифікації операційних витрат внаслідок здійснення уточнення терміну «операційні витрати»;
3. Повно розкрити значення операційних витрат в структурі витрат підприємства;
4. Провести оцінку законодавчої та спеціальної літератури з питань контролю витрат операційної діяльності;
5. Дослідити особливості формування облікової інформації стосовно витрат операційної діяльності торговельного підприємства;
6. Проаналізувати внутрішній контроль витрат операційної діяльності підприємства торгівлі, що обрано базою роботи;
7. Розглянути методи контролю і здійснити контроль операційних витрат підприємства;
8. Проаналізувавши підприємство, запропонувати методи покращення контролю за операційними витратами;
9. Визначити особливості контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання в умовах застосування сучасних інформаційних технологій.

Об'єктом дослідження було витрати, пов'язані з операційною діяльністю торговельного підприємства.

Предметом дослідження є методика та організація контролю операційних витрат в інформаційній системі торговельного підприємства.

Методи дослідження. У випускній кваліфікаційній роботі використано загальнонаукові методи дослідження: дедукції, індукції, групування – з метою проведення класифікації операційних витрат, здійснення їх аналізу; абстрагування (для визначення чинників, що впливають на операційні витрати підприємства); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків); статистичні методи – для аналізу структури й динаміки витрат операційної діяльності; узагальнення і реалізації результатів (при формуванні висновків і пропозицій) та інші методичні прийоми.

Інформаційною базою дослідження є наукові розробки вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності підприємства торгівлі, законодавчі і нормативні акти України, які регламентують методологію обліку і контролю витрат операційної діяльності, офіційні дані Держкомстату України, фактографічна інформація ТОВ «Сільпо-фуд», матеріали періодичних видань.

Гіпотеза випускної кваліфікаційної роботи полягає у припущенні, що використання комплексу відповідних методів та системного підходу до обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства дозволить удосконалити інформаційну систему управління та підвищити ефективність прийняття управлінських рішень.

Наукові результати роботи полягають в критичному підході до діючої практики ведення контролю операційних витрат, уточненні їх класифікації, виробленні рекомендацій щодо систематизації даних щодо окремих видів операційних витрат, надання рекомендацій стосовно удосконалення системи контролю на торговельних підприємствах.

Практичне значення полягає у векторній направленості на вирішення актуальних проблем ефективного проведення аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства в умовах ринкової

економіки. Висновки та пропозиції, здобуті в процесі дослідження, спрямовані на вдосконалення методики аналізу та контролю операційних витрат суб'єкта господарювання. Впровадження методичних розробок і рекомендацій у практичну діяльність підприємств дозволить забезпечити управління своєчасною та достовірною інформацією, необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень.

Публікації. За темою випускної кваліфікаційної роботи опубліковано наукову працю «Аналіз витрат операційної діяльності підприємств торгівлі» в збірнику наукових праць студентів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності підприємств торгівлі

Діяльність будь-якого підприємства є неможливою без свідомого витрачання різного роду ресурсів. Ринкові відносини, закономірності їх розвитку складені так, що спочатку мають місце саме витрати ресурсів, а згодом – результат, що має місце після цих втрат.

Закономірно, що лейтмотивом діяльності кожного підприємства в сучасних ринкових умовах є якомога активна максимізація прибутку.

Реальні можливості реалізації стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження [17]

Саме витрати є шлагбаумом, котрий заважає в отриманні того, максимального прибутку, який є необхідним менеджменту підприємства, але, водночас, вони є тією рушійною силою, яка здійснює колосальний вплив на обсяг пропозиції.

Поняття «витрати» активно використовується не тільки в вітчизняній, але й у зарубіжній науковій практиці. Лише в англійській мові можна нарахувати декілька синонімів до категорії «витрати»: «cost», «expenditure», «expenses», «spending» і т.д. Отже, це дає нам привід розібратися у самому змісті даного поняття.

Бланк І. А. у своєму навчальному курсі «Фінансовий менеджмент» зазначає, що операційні витрати підприємства представлені, в основному, «издержками», які в різних галузях набувають різної форми [16, с. 199]:

- «витрати виробництва – виражені в грошовій формі операційні витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції»; [16, с. 199]
- «витрати обігу – виражені в грошовій формі операційні затрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів на

здійснення торговельної (торговельно-посередницької, збутової) діяльності підприємства»; [16, с. 199]

- «витрати розміщення – витрати, пов'язані з розміщенням емітованих підприємством цінних паперів (акцій, облігацій) на первинному фондовому ринку». [16, с. 199]

Б. Юровський, в свою чергу, вважає вірним думку, що такі поняття як «затрати» та «расходы» являються синонімами, і тлумачить їх як споживання ресурсів підприємства та вартість робіт і послуг, виконаних для підприємства.[94]

Отже, проаналізувавши російськомовні джерела ми можемо побачити що чітке розмежування між вищезгаданими поняттями є відсутнім, а отже, можемо стверджувати, що і в англomовній літературі воно є також маловідчутним.

В українській мові є лише одне поняття – «витрати». У П(С)БО 16 «Витрати» втрати і витрати не розглядаються як окремі види, а включаються загалом до загальновиробничих витрат підприємства [6].

Переважає більшість українських учених визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції [79, 84, 96].

У зв'язку з тим, що в сучасній літературі існує безліч трактувань до поняття «витрати», то пропонуємо їх систематизувати у вигляді таблиці. (табл. 1.1.).

Отже, як ми можемо побачити з таблиці, дехто з авторів розглядає витрати як «ресурси». Дані ресурси споживаються та/або використовуються підприємствами для отримання економічної вигоди – доходу.

Таблиця 1.1.

Трактування категорії «витрати» різними авторами

Автор(-и)	Наукова праця	Визначення поняття «Витрати»
Атамас П. Й.	Навчальний посібник «Управлінський облік»	Витрати – це вартість використання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці

		у розмірі їх амортизації.
Бутинець Ф.Ф	Стаття «Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління»	Витрати: 1) витрат, як грошового вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) витрат, як економічного показника роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності.
Голов С.Ф.	Навчальний посібник «Управлінський облік»	Витрати – це кошти підприємства, пов’язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням.
Мельник Л. Г., Корінцева О. І.	Навчальний посібник «Економіка підприємства»	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й Отримати ресурси в межах даного напрямку.
Пушкар М.С.	Підручник «Фінансовий облік»	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
Сук Л. К.	Навчальний посібник «Бухгалтерський облік»	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками).
Череп А.В.	Автореферат «Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання»	Витрати – економічної категорії, що відображає вартість матеріальних, трудових і інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції.

Якщо говорити саме про операційні витрати, то вони є основною складовою всіх витрат підприємства.

Операційні витрати – це повсякденні витрати підприємства для ведення бізнесу, виробництва товарів та послуг.[32]

Проаналізувавши праці науковців та зробивши відповідні висновки вважаємо за доцільне дати власне визначення категорії «операційні витрати».

Операційні витрати – це витрачені ресурси підприємства, що мають високоризиковану природу, відображають ефективність та результативність господарської діяльності підприємства і є необхідними для звичайної, повсякденної діяльності підприємства, задля реалізації його головної місії і безперебійного ведення бізнесу.

У П(С)БО 16 «Витрати» передбачено одне для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами.

До них можна віднести виробничу собівартість підприємства, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати операційної діяльності.[32]

До адміністративних витрат відносять такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством, а також іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона тощо); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.[32]

Витрати на збут - це витрати, пов'язані з реалізацією продукції, або після реалізаційним обслуговуванням. До них належать витрати: пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; на ремонт тари; на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); на передпродажну підготовку товарів; на відрядження працівників, зайнятих збутом; на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); на транспортування та страхування готової

продукції; на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.[32]

До інших операційних витрат належать: витрати на дослідження та розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів (їх облікова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією); сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства); втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка.[32]

Найбільш вагомою у операційних витратах є виробнича собівартість, до якої включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.[32]

До складу прямих матеріальних витрат входять вартість сировини та основних матеріалів, що є основою продукції, яку виробляють, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі витрати на оплату праці — це заробітна плата та інші виплати робітникам, які займаються виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг.[46]

До складу інших прямих витрат входять усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація виробничих основних засобів тощо.[32]

До складу загальновиробничих витрат включають: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизацію основних засобів та нематеріальних активів

загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології та організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).[32]

Отже, провівши дослідження у сфері класифікації операційних витрат, та побачивши, що різні автори, різні видання пропонують різні види та підходи до класифікації операційних витрат, ми можемо здійснити класифікацію витрат за певними ознаками (табл. 1.2.)

В таблиці ми можемо побачити останню класифікацію «За ступенем ризикованості витрат», що є запропонованою нами.

Ця ознака має на увазі те, що провадження бізнесу є саме по собі ризикованим, а у сфері витрат є найбільш очікуваними саме ті ризики, з якими стикається підприємство у ході своєї діяльності.

Градація видів витрат відбувається в залежності від тих ризиків, які є можливими у певному виді витрат. Тобто, в витратах на службові витрати є можливими спекуляції, умисні завищення витрат, що є негативним фактором впливу для підприємства.

Таблиця 1.2.

Класифікація операційних витрат

Класифікаційні ознаки	Види витрат	Напрями використання класифікаційних ознак
1	2	3
За видами витрат	Витрати за економічними елементами (що саме та в якому обсязі витрачено на виготовлення); витрати за статтями калькуляції (на	Управлінський облік. Економічний аналіз. Контроль і аналіз виробничих витрат.

	що зроблені витрати)	Планування оборотних коштів підприємства
За календарним періодом	Витрати поточні; майбутні періодів; довгострокові; одноразові	Забезпечення правильного відображення витрат у складі собівартості
За доцільністю використання	Доцільні (витрати, передбачені технологією та організацією виробництва) та недоцільні (витрати, у результаті яких не будуть отримані доходи)	Управлінський облік. Економічний аналіз. Планування
За місцем виникнення витрат на виробництво продукції	Витрати за цехами; дільницями; за службами та іншими структурними підрозділами (тобто за центрами відповідальності, які виділяються в самостійні об'єкти обліку)	Контроль та управління витратами виробничих ресурсів і визначення виробничої собівартості продукції
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі (пов'язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції) та непрямі (пов'язані з виробництвом різних виробів) витрати.	Управлінський облік, фінансовий, бухгалтерський облік, фінансова звітність та прийняття рішень
За ступенем ризикованості витрат	Високоризиковані (витрати на службові відрядження, винагорода за професійні послуги, списання); Середньоризиковані (амортизація) Низькоризиковані (оплата праці, податки)	Контроль за витратами, стратегічний аналіз та стратегічне планування.

А ось витрати на оплату праці та податки є низькоризикованими, оскільки в них є практично неможливими ті спекуляції, які можуть бути негативними для підприємства, так як дані суми є задекларованими, визначеними та стійкими.

Вагоме значення в управлінні операційними витратами займає класифікація витрат за центрами відповідальності, що використовується для поточного контролю за витратами виробництва і реалізації продукції. Витрати за центрами відповідальності класифікують на витрати виробництва, витрати цеху, технологічного переділу тощо.

1.2. Контроль і аналіз витрат операційної діяльності в системі управління торговельного підприємства.

Важливою складовою в управлінні витратами операційної діяльності торговельного підприємства, без якої унеможлиблюється повноцінна та ефективна реалізація функція менеджменту (управління) є контроль.

Контроль операційних витрат торговельного підприємства – це перевірка фактичних показників споживання ресурсів та здійснених операційних витрат у процесі діяльності торговельного підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.[66]

Основними завданнями контролю можна вважати такі:

1. Моніторинг – систематичне, постійне відстеження динаміки операційних витрат і факторів, що впливають на її зміну;
2. Виявлення відхилень фактичних показників рівня операційних витрат їх нормативним значенням;
3. Аналіз виявлених відхилень, обґрунтування необхідності проведення регулюючих заходів, а також участь у розробленні цих заходів.[66]

Методи контролю операційних витрат торговельного підприємства залежать від особливостей технологічного процесу конкретного підприємства. Здебільшого методи зосереджені на контролі витрат матеріальних ресурсів.[17]

Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок зміни або витрачання понад норму. За даного методу на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи (вимоги, акти заміни тощо), що сигналізують про наявність відхилень.[17]

Оцінювання діяльності підрозділів – центрів витрат здійснюється за допомогою певних показників[66]:

1. Витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю). Є відносним показником та дозволяє безпосередньо порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції (натуральний обсяг виробництва).
2. Витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормогодину). Є відносним показником та дозволяє безпосередньо

порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції у вартісному та трудовому вимірі.

3. Показники витрат на основі кошторису. Абсолютні дані кошторису виробництва дозволяють порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за окремими видами витрат з наступним з'ясуванням їх причин.

Контроль та оцінювання діяльності підрозділу - центру витрат за використання кошторису виконується через складання звіту про витрати, який містить дані стосовно планових і фактичних витрат за звітний період, відхилень від кошторисних значень, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому[66].

Коригування планових витрат на фактичний обсяг здійснюється за допомогою функції витрат, в якій змінною є обсяг виготовленої продукції, а параметрами – показники змінних та постійних витрат[66].

Контроль фінансово-господарської діяльності підприємства поділяється на зовнішній та внутрішній[66].

Обов'язковим завданням для головного бухгалтера є забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, організації контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій. Перш за все контролюється система документування та обліку, перевіряється законність та доцільність складених господарських операцій на основі первинних документів; достовірність відображення записів в облікових регістрах. При здійсненні внутрішнього контролю за витратами підприємства головний бухгалтер застосовує[66]:

- нормативні перевірки, які являють собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій;

- арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа.

Відповідальність за проведення інвентаризації згідно із законодавством покладається на керівника підприємства, до обов'язків якого входить[41]:

- створення необхідних умов для її проведення у стислі терміни;
- визначення об'єктів, кількості і термінів проведення інвентаризації.

Таким чином, при веденні бухгалтерського обліку операційних витрат обробка та оформлення первинних документів має велике значення для ведення безпомилкового та прозорого обліку.

Основними методами проведення аналізу витрат підприємства торгівлі є[41]:

1. Загальний аналіз, який дає змогу оцінити динаміку загального обсягу витрат, а також їх структуру.
2. Факторний аналіз - метод, що вимірює та комплексно і системно вивчає вплив факторів на величину результативних показників. Одним з його прийомів є елімінування, що означає усунення, виключення впливу на величину результативного показника усіх факторів крім одного.
3. Ретроспективний аналіз. Цілями цього виду аналізу є[41]:
 - визначення ступеня використання ресурсів (заощаджень або перевитрат);
 - визначення та оцінка факторів, що визначають динаміку показників витрат, виявлення можливих резервів для скорочення витрат і розробки заходів з їх використання;
 - визначення ступеня виконання планів, оцінок. Об'єктами ретроспективного аналізу можуть виступати: виробництво і повна вартість продукції, що випускається і проданої продукції, вартість одного елемента витрат, витрати на одну гривню, випущені або реалізовані товари, вартість певних продуктів і послуг.
4. Перспективний аналіз, до завдань якого входить[41]:
 - прогноз величини витрат у перспективі;

- визначення методів управління витратами з урахуванням зміни зовнішніх факторів.

5. Метод ABC - це система обліку і аналізу витрат за видами діяльності організації способом процесного (поопераційного) визначення і обліку витрат. В основі методу ABC лежить припущення, що продукцію підприємство виготовляє в результаті виконання певної сукупності бізнес-процесів, кожен з яких потребує певних витрат. Цей метод спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою [14].

6. Метод деталізації - послідовне розкриття комплексних статей і показників через приватні. Таким чином досягається більш детальний розклад частин аналізованого об'єкта на складові, що забезпечує краще пізнання його сутності. При цьому виявляються внутрішня суперечливість і взаємозв'язок всіх складових аналізованого об'єкта, що зумовлює їх злиття в єдине ціле[14].

7. Системний підхід полягає в тому, що будь-яка складова об'єкта аналізу вивчається з позицій її впливу на стан господарюючого суб'єкта і на результати його діяльності в цілому. При цьому оцінка діяльності даної складової залежить не стільки від ступеня її наближення до локальної мети, скільки від її впливу на досягнення кінцевих цілей економічної системи, частиною якої вона є[14].

8. Горизонтальний аналіз - це порівняння кожного показника витрат з аналогічним показником в попередньому періоді або за більш тривалий проміжок часу[14].

9. Вертикальний аналіз - визначення структури підсумкових показників з виявленням зміни кожної позиції порівняно з попереднім періодом[14].

10. Нормативні моделі - моделі, сутність яких зводиться до встановлення нормативів по кожній статті витрат і аналізу відхилень фактичних даних від нормативів. Ці моделі дозволяють порівнювати фактичні результати діяльності підприємства з очікуваними, розрахованими за бюджетом, і використовуються у внутрішньому фінансовому аналізі[14].

11. Порівняльний аналіз застосовується для визначення розмірів і причин відмінностей у використанні ресурсів і ефективності діяльності, а також, для мобілізації внутрішніх резервів порівнюваних господарюючих суб'єктів (або окремих їх ділянок) шляхом поширення виявленого передового досвіду[14].

Порівняння - найбільш розповсюджений прийом аналізу. Першорядне значення має порівняння показників в динаміці: на дату проведення аналізу і на попередні хронологічні дати. Порівняння з показниками попередніх періодів (попередній місяць, квартал, рік) дає можливість оцінити темпи розвитку господарюючого суб'єкта. З цією метою там, якщо це можливо, проводиться також зіставлення планованих величин показників з їх нормативними рівнями. Порівняння з економічним потенціалом аналізованого об'єкта дозволяє визначити, якою мірою він наблизився до повного використання ресурсів і ефективності діяльності. У сучасній практиці аналізу цей вид порівняння застосовується не комплексно, а за окремими показниками, наприклад з коефіцієнту використання календарного фонду часу роботи обладнання або коефіцієнту корисного використання сировини. В перспективі він повинен зайняти провідне місце, так як сприяє об'єктивній оцінці ступеня використання господарюючим суб'єктом свого потенціалу[14].

Щоб більш повно виявити резерви, проводиться порівняння не тільки в рамках аналізованого об'єкта, але і з іншими об'єктами, тобто аналіз піднімається на якісно новий рівень - міжгосподарського порівняльного аналізу. Порівняння з плановими і звітними показниками найбільш ефективно працюючого господарюючого суб'єкта, а всередині нього - з показниками передових ділянок та кращих працівників дає можливість виявити резерви, мобілізація яких можлива в умовах сформованого виробничого потенціалу, або визначити необхідність залучення інвестицій для модернізації виробництва[14].

Різновидом порівняння є зіставлення з роботою інших господарюючих суб'єктів того ж сектора бізнесу в інших країнах. Чим ширше коло

порівнюваних об'єктів - тим багатші можливості виявлення резервів і поширення передового досвіду[14].

Будь-яке порівняння залежно від змісту досліджуваних показників висуває певні умови для забезпечення правильності висновків, які з нього випливають.

Узагальнення результатів аналізу - завершальна стадія. На цій стадії робляться висновки, що містять оцінку діяльності організації, складається перелік виявлених резервів і даються рекомендації щодо їх використання. При цьому розкривається зв'язок між підсумками діяльності окремих ділянок та виконавців, визначається ступінь їхнього впливу на кінцеві результати по аналізованому об'єкту в цілому, вишукуються можливості посилення дії позитивних факторів і усунення (або хоча б ослаблення) негативних[14].

1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань контролю і аналізу витрат операційної діяльності підприємств.

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств торгівлі.

Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації щодо контролю витрат є затверджені наказом Міністерства

фінансів України «План рахунків бухгалтерського обліку» та «Інструкція про його застосування». Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про операційні витрати зокрема, треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Важливою складовою контролю операційних витрат підприємств торгівлі є внутрішній аудит саме на підприємстві.

У вітчизняному законодавстві наразі затверджено низку нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, які відповідають міжнародно визнаним стандартам та методологіям, а також найкращим практикам ЄС.

Нормативна інформація щодо контролю операційних витрат підприємства має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування витрат. Правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності операційних витрат чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку.

У таблиці 1.3. наведено огляд нормативно-правової бази з питань контролю витрат операційної діяльності підприємства.

Таблиця 1.3

Огляд нормативно-правової бази з питань контролю операційних витрат

Нормативний документ	Зміст	Використання в контрольному процесі
1	2	3
Господарський кодекс України	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання.	Для визначення правових основ господарської діяльності підприємства.
Податковий кодекс України	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначає функції та правові	Для складання фінансової звітності на підприємстві, визначення податків, системи їх нарахування та адміністрування.

	основи діяльності контролюючих органів	
Постанова «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України»	Визначає основні завдання та права Держаудитслужби, повноваження голови, інші загальні питання її діяльності	Для здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.
Порядок представлення фінансової звітності	Визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності	Для визначення порядку, загальних вимог і строків представлення фінансової звітності
Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»	Визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні.	Для правильного (відповідно до закону) та ефективного здійснення державного фінансового контролю
Постанова «Про Державну фіскальну службу України»	Визначає права, завдання та обов'язки ДФС в сфері державної податкової політики та політики з оподаткування	Для реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне, державної політику у сфері боротьби з правопорушеннями

Продовження табл. 1.3.

1	2	3
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 „Витрати” МФУ	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансової звітності.	Для визначення форми витрат та відображення її в бухгалтерському обліку
Кодекс законів про працю	Регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, підвищенню ефективності суспільного виробництва і піднесенню на цій основі матеріального і культурного рівня життя трудящих, зміцненню трудової дисципліни і поступовому перетворенню	Для визначення прав та обов'язків працівників та працевластуваних

	праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини.	
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Визначають склад поточних витрат торговельної діяльності і порядок їх планування в підприємствах усіх форм власності незалежно від організаційно-правових форм господарювання і носять рекомендаційний характер.	Для правильного ведення обліку витрат торговельного підприємства та покращання контролю за ними

Неможливо додатково не згадати про Податковий кодекс. Напередодні 2018 року ми отримали певний «подарунок під ялинку» від політикуму країни у вигляді змін до Податкового кодексу, що значно вплинули й на витрати підприємств зокрема.

Загалом зміни щодо податку на прибуток можна охарактеризувати як точкові, якихось радикальних змін не відбулося. Можливо, воно й на краще.

Також, змінилися критерії визначення «роялті», що є важливим для торговельних підприємств. Визначення терміну "роялті" має значення для правильного застосування деяких податкових коригувань. До терміну включено платежі за передачу права на розповсюдження примірників програмної продукції без права їх відтворення або їх відтворення обмежено використанням кінцевим споживачем. Крім того, тепер встановлено, що не є роялті платежі за придбання примірників об'єктів інтелектуальної власності у будь-якій формі (у тому числі електронній), для використання за своїм функціональним призначенням або для перепродажу такого примірника.

Встановлено єдиний строк подання річної декларації з податку на прибуток – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року. Цей строк застосовується всіма платниками податку на прибуток: як тими, хто звітує раз на рік, так і тими, хто звітує щокварталу. Це є дійсно логічним, оскільки 40-денний термін подання річної декларації для платників, які звітують щокварталу виглядає несправедливо,

адже до цієї категорії платників належать, головним чином, підприємства з обсягом річного доходу більше 20 млн. грн, більший обсяг господарських операцій у яких потребує і більше часу на складання річної фінансової звітності та податкової декларації. Натомість їм відводилося на це менше часу, ніж малим підприємствам з обсягом річного доходу до 20 млн. грн.

Отже, з таблиці 1.3 ми можемо побачити, що нормативно-правова база з питань контролю та аналізу є дуже розгалуженою і різносторонньою. Цей перелік не є вичерпним і дає лише стисле уявлення про нормативно-правову базу в нашій тематиці.

Крім нормативної бази, не менш важливими є монографії, посібники та періодична література з питань контролю витрат операційної діяльності підприємств. Короткий перелік та характеристика спеціальної літератури наведені в табл. 1.4.

Періодичні видання дуже глибоко розглядають питання контролю операційних витрат, зокрема, можна навести статтю Н. Харченко «Доходи у світлі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15», Горицької Н. «Бухгалтерський облік і відображення у фінансовій звітності витрат відповідно до П(С)БО «Витрати», Шинкур І. «Учёт расходов по-новому», Буфатіної І. «Особливості обліку витрат за національними стандартами», Грачової Р. «Формування фінансових результатів на рахунках класу 7».

Також слід відмітити таких авторів, як Пархоменко В., Павлюк І., Голов С., які одні з перших приділили увагу реформуванню національного бухгалтерського обліку та допомогли бухгалтерам розібратися з новими нормативними документами, що регулюють ведення бухгалтерського обліку на підприємствах з початку 2014 року.

Що стосується наукових джерел з контролю операційних витрат слід відмітити появу підручника за редакцією Бутинця Ф.Ф., Усача Б.Ф., Виговської Н.Г., «Аудит і перевірка підприємництва». Головна мета підручника полягає в створенні інтегрованих методик проведення аудиту і перевірки підприємницької діяльності, які охоплює всі сторони діяльності

підприємств. Видання побудоване таким чином, що основні напрями дослідження діяльності підприємств повністю відповідають новому Плану рахунків.

Таким чином тема контролю та аналізу витрат операційної діяльності досить глибоко висвітлена в періодичних виданнях коментарями офіційних осіб, розроблювачів, вчених і практиків. Спеціальна література з теми дослідження дозволяє глибше пізнати всі недоліки та переваги нововведень в нашому законодавстві.

Так як тема витрат загалом та операційних витрат є дуже актуальною, то можна наводити нескінченну кількість нових інформаційних джерел в даній тематиці і воно будуть з'являться і надалі.

Таблиця 1.4

Огляд спеціальної літератури з питань контролю витрат операційної діяльності

Джерело <i>1</i>	Коротка характеристика <i>2</i>
Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник. За ред. Ф.Ф.Бутинця.	Навчальний посібник містить навчальні, практичні та нормативні матеріали із організації бухгалтерського обліку в Україні.

Продовження табл. 1.4.

<i>1</i>	<i>2</i>
Вареник В.М., Іщенко С.В. «Розробка системи контролю та аналізу операційних витрат на підприємстві»	Розглянуто сутність системи контролю. Розглянуто та охарактеризовано цілі та задачі областей контролю. Виокремлено основні етапи системи внутрішнього аналізу і контролю, описана характеристика кожного етапу.
Симоненко В.К. «Державний фінансовий контроль в Україні: нова концепція розвитку»	Описано запровадження новітніх форм державного фінансового контролю, що є важливим завданням, адже дозволяє оперативно й ефективно впливати на процеси, які відбуваються в економіці, забезпечувати концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності, що призводить до зниження ефективності контрольних функцій держави.
Табенська Ю.В. «Державний фінансовий аудит як перспективна форма фінансового контролю»	Досліджено особливості проведення державного фінансового аудиту як перспективної форми державного фінансового контролю. Встановлено, що державний фінансовий аудит, який здійснюється Державною аудиторською службою України і є вагомим функцією управління фінансовою системою, що спрямована на упередження та запобігання фінансово-економічних порушень у сфері

Бутинець Ф.Ф. Стаття «Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління».	використання бюджетних коштів. Проаналізовано витрати підприємства, визначено їх класифікацію та уточнено поняття «Витрати».
Гордополов В.Ю. «Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі»	Проведено науково-теоретичне узагальнення економічної та облікової сутності витрат торговельних підприємств, удосконалено класифікацію витрат операційної діяльності підприємств торгівлі для цілей обліку, аналізу і контролю, а також управління в цілому; розроблено нові форми внутрішньої звітності, використання яких дозволить не допускати значних відхилень у роботі центрів відповідальності.

Огляд нормативно-правових актів та спеціальної літератури дав можливість глибше ознайомитися з особливостями становлення та розвитку контролю та аналізу в Україні, порівняти національні та міжнародні стандарти, порівняти нормативні акти за обсягами їх впливу та перевірити на відсутність суперечностей між ними, визначити межі дії нормативних актів, вимоги та інші особливості.

Варто зазначити, що в результаті проведеного економіко-правового аналізу та огляду нормативної і спеціальної літератури з питань аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємств виявлено нескінченну кількість джерел, у яких це питання висвітлено усебічно та досить вичерпно.

1.4. Стан та перспективи розвитку підприємств торгівлі в Україні.

Торгівля – одна з наймісткіших галузей економіки будь-якої країни як за кількістю зайнятих в ній людей, так і за обсягом діяльності та внеском в загальний економічний потенціал. В межах однієї країни торгівля виконує суспільно необхідну функцію – доведення товарів від виробника до споживача.

Головним результатом розвитку ринку ритейлу в Україні останніми роками було збільшення ролі сучасної організованої торгівлі. Водночас українському ринку роздрібної торгівлі поки що не властиві тенденції, характерні для інших країн Центральної і Східної Європи. Тому,

розглядаючи стан і перспективи розвитку торговельних мереж в Україні, слід звернути увагу на ситуацію в країні та стрімкий вихід на ринок торговельних мереж різних форматів торгівлі, що загострює серед них конкуренцію.

В умовах євроінтеграційних прагнень України, незважаючи на труднощі соціально-економічного й політичного характеру, торговельна діяльність залишається однією з ключових галузей національної економіки. За даними національних рахунків, частка доданої вартості, що формується у сфері оптової та роздрібної торгівлі, у 2016 р. досягла 16,2%, частка зайнятих у сфері торгівлі становила 26,4%, а частка реалізованої продукції у загальному обсязі – 37,7% [31].

Упродовж 2000–2018 рр. економічне зростання в Україні характеризувалося нестабільністю, суттєвим зниженням реальних темпів у 2005 і 2008 рр., кризовим спадом у 2009 р., наростаючим падінням ВВП починаючи з 2013 р. та поступовим поживавленням у 2016 р., про що свідчить показник 2,3%. Падіння промислового виробництва у 2009 р. становило 22% і було зумовлено наслідками світової фінансово-економічної кризи. Однак у 2015 р. знову було зафіксоване вкрай високе падіння (на рівні 13,4%), що було зумовлене скороченням зовнішнього і внутрішнього попиту на товари та послуги та зменшення обсягу прямих іноземних інвестицій.[31]

Протягом 2014–2015 рр. спостерігалось зменшення фізичних обсягів роздрібного товарообігу – 90,0% та 80,2% відповідно. Суттєвим залишається розрив в обсягах роздрібного товарообігу в міських та сільських регіонах. Зокрема, у 2005 р. цей розрив становив 5,54 рази на користь міських поселень, а у 2016 р. – 5,12 рази. Крім того, забезпеченість населення об'єктами торгівлі у міських поселеннях краща на понад третину, а торговельною площею – майже у чотири рази. Наведені тенденції вказують на погіршення розвитку внутрішнього споживчого ринку та, як наслідок, якості життя населення, результатом чого є зменшення інвестиційної привабливості сільських поселень, підвищення рівня їх периферійності та депресивності.[31]

Скорочення роздрібної торговельної мережі у сільській місцевості гальмує позитивні зрушення в територіальній організації роздрібної торгівлі. Останнім часом роздрібна торгівля в Україні перебуває під впливом кризових явищ. Фінансова та інвестиційна нестабільність у країні, зумовлена політичними й економічними перетвореннями, призводить до зниження попиту на товари, послуги та формування суттєвих диспропорцій на споживчому ринку України. Період 2013–2016 рр. характеризується зменшенням оптового товарообігу, однак у 2017 р. спостерігається зростання його обсягу на 4,7%.[31]

Незважаючи на зменшення обсягів роздрібного товарообігу у фізичних обсягах, у грошовому виразі спостерігається зростання його обсягів протягом 2013–2017 рр. – з 405,1 млрд. грн. до 556,0 млрд. грн. Тенденції розвитку оптового товарообігу характеризуються менш стабільною динамікою. Незважаючи на приріст упродовж 2016–2017 рр., у 2010 р. та 2015 р. спостерігалось зменшення його обсягів (рис. 1.5.).

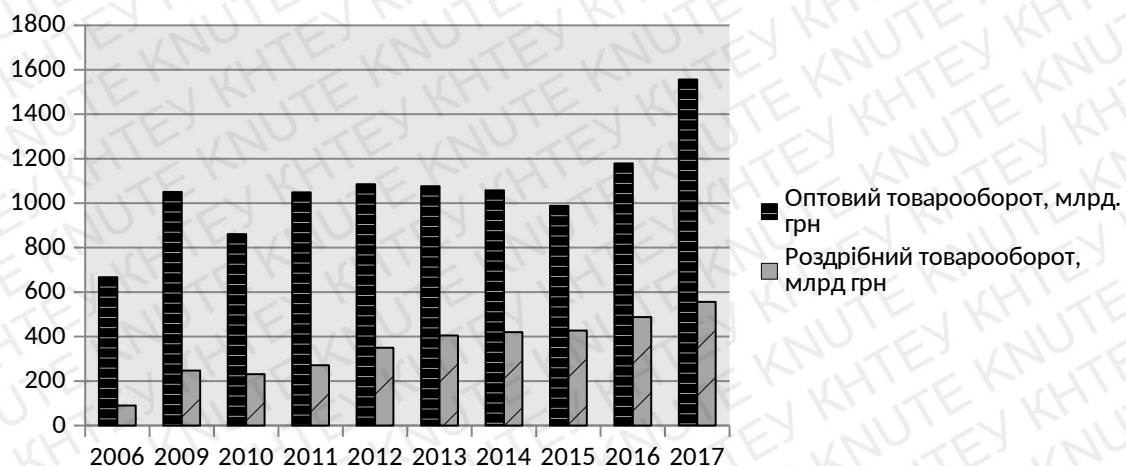


Рис.1.5 Динаміка роздрібного та оптового товарообігу підприємств торгівлі України за 2006–2017 рр. (31)

Зростання й удосконалення внутрішнього ринку значною мірою залежать від динамічного та ефективного розвитку торгівлі вітчизняними товарами широкого вжитку. В Україні сформувався специфічний трисегментний внутрішній ринок: організований ринок, який охоплює облікований товарообіг зареєстрованих торговельних підприємств; ринок фізичних осіб –

приватних підприємств, який охоплює дрібнооптову і дрібнороздрібну мережу; тіньовий сегмент, який включає незареєстровану мережу торгівлі. [31]

Товарна структура оптового товарообігу торговельних підприємств у 2006–2017 рр. майже не зазнавала суттєвих змін, і частка продовольчих товарів у 2017 р. становила 16,2%, а непродовольчих – 83,8%. У структурі роздрібного товарообігу частка продовольчих товарів становить 41%, а непродовольчих – 59% (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Товарна структура роздрібного та оптового товарообігу, %

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Оптовий товарообіг, у т.ч.:												
Продовольчі товари	16,1	16,4	16,2	15,5	20,6	19,5	17,6	19,7	18,6	19,7	18,0	16,2
Непродовольчі товари	83,9	83,6	83,8	84,5	79,4	80,5	82,4	80,3	81,4	80,3	82,0	83,8

Продовження таблиці 1.5.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Роздрібний товарообіг, у т. ч.												
Продовольчі товари	41,6	38,2	35,3	34,4	40,0	39,5	38,9	40,2	41,1	41,3	41,1	41,0
Непродовольчі товари	58,4	61,8	64,7	65,6	60,0	60,5	61,1	59,8	58,9	58,7	58,9	59

Варто зауважити, що станом на сьогодні в Україні спостерігаються негативні тенденції в економіці, спричинені дестабілізацією регіонів, що призводить до дисбалансу в розвитку галузей, у тому числі і торгівлі. Саме в таких умовах постійного дисбалансу ринкової кон'юнктури керівництво торговельних підприємств потребує достатньої інформації про стан як внутрішніх чинників, так і зовнішнього середовища.

Дані табл. 1.5. засвідчують деяку тенденцію до зменшення частки продовольчих товарів у структурі роздрібного товарообігу.

Серед іноземних продовольчих компаній на українському ринку представлені такі, як: “Metro Cash&Carry” (Німеччина), “Billa” (Австрія), “Auchan”, “Novus” тощо.

Серед національних продовольчих роздрібних мереж можна виділити ГК «Фоззі-фуд» (мережі «Сільпо», «Фора», “FOZZY Cash&Carry”), «АТБ-маркет» (супермаркети й магазини), ГК «Фуршет» (супермаркети «Фуршет»), ГК «Велика кишеня» (супермаркети «Велика кишеня», магазини «біля дому», «Просто маркет»); «ЕКО» (супермаркети «Еко-Маркет») тощо.

Крім того, у сегменті “HoReCa” присутні іноземні компанії: “Subway” (американська мережа фаст-фудів), “Burger King” та “KFC”. [31]

Серед непродовольчих торгових компаній представлені мережі побутової та цифрової техніки, парфюмерно-косметичних товарів, фармацевтичних товарів тощо.

У сегменті побутової техніки й електроніки найбільшими операторами є «Фокстрот», «Ельдорадо», “COMFY”.

У сегменті цифрової техніки та мобільного зв’язку зберігають свої ринкові позиції такі мережі, як “Мoyo”, «АЛЛО». [31]

У сегменті парфюмерно-косметичних товарів, засобів гігієни та побутової хімії слід назвати такі, як “Watsons”, «Єва», «Космо», “ProStor”.

У сегменті фармацевтичних засобів представлені мережі аптечних супермаркетів, оптик-аптек, зокрема «Бажаємо здоров’я», «Аптека низьких цін», «Люксоптика», «Віталюкс».[31]

В Україні розвивається сегмент торгівлі будівельними матеріалами, найбільшими операторами залишаються «Епіцентр», «Леруа Мерлен», «Нова лінія».[31]

У сегменті непродовольчого ритейлу присутні такі мережі, як, зокрема, «Інтертоп», «Спорт Майстер», “Argotrade”, “O’STIN”, «Антошка», “Chicco”, «Дім іграшок». [31]

Український ринок роздрібної торгівлі протягом 2008–2018 років став більш концентрованим, в результаті чого поступово збільшувалась питома

вага операторів найбільших роздрібних мереж. Організована торгівля (зокрема, мережева торгівля) займає близько 55–60% ринку роздрібною торгівлі України, ринки – 40–45%. [31]

На сучасному етапі розвитку ринку спостерігаються перехід операторів на нові формати організації торгівлі, а також якісний ріст галузі (удосконалення та збільшення спектру послуг, сервісів, орієнтованих на попит споживачів). [31]

Слід зазначити, що ринок продовольчого ритейлу України має низький рівень консолідації, на ньому діють понад 100 торговельних операторів сучасного класу. При цьому в кожному регіоні працюють в середньому по 10 таких компаній. Найменша їх кількість (5 операторів) налічується в м. Хмельницькому та м. Суми, найбільша (більше 30 операторів) – у м. Києві. [31]

За географічним покриттям в Україні нараховується 11 національних операторів роздрібною торгівлі продовольчими товарами (за даними “GT Partners Ukraine”). Інші здійснюють свою діяльність у межах кількох регіонів (регіональні мережі) або в межах однієї області (локальні мережі). Найбільшу територію покриття займають магазини компанії “Fozzy Group”, що розташовані у 23 областях України. Супермаркети «Фуршет» представлені у 20 областях країни [31].

У табл. 1.5. представлені національні торговельні мережі роздрібною торгівлі.

Таблиця 1.5

Мережі роздрібною торгівлі в Україні (національні)

№ п/п	Компанія	Центральний офіс	Торговельні мережі	Кількість економіко-географічних районів покриття	Кількість областей покриття
1	“Fozzy Group”	Київ	«Сільпо», «Фора», «Фоззі», «Бумі-маркет»	5	23
2	ТОВ «Рітейл Тренд»	Київ	«Фуршет»	5	20
3	ТОВ «Квіза	Київ	«Велика кишеня»,	5	19

	Трейд»		«Просто-маркет»		
4	ТОВ «ЕКО»	Київ	«ЕКО-маркет»	5	16
5	“Metro Cash & Carry Україна”	Київ	“Metro”	5	15
6	“Volwest Group”	Луцьк	«Наш край»	5	14
7	ПрАТ «Євротек»	Київ	«Соки», «Квартал», «Арсен», «Фреш-маркет»	5	11
8	ТОВ «АТБ-маркет»	Дніпро	«АТБ»	4	14
9	«СПАР-Україна»	Київ	“SPAR”	4	9
10	«Білла-Україна»	Київ	“Billa”	4	9
11	ТОВ «Край»	Київ	«Край», «Країна»	4	4

Лідуючі позиції на ринку зберігають мережа магазинів компанії “Fozzy Group”, що забезпечує зростання більшою мірою за рахунок активного розширення у форматах «магазин біля дому» та «міні-маркет». Невеликі розміри таких магазинів і акцент на найнижчі ціни на товари дали змогу показати найбільший відсоток зростання в умовах зниження купівельної спроможності населення. Тому багато торговельних мереж намагаються охопити саме цей сегмент ринку, відкриваючи нові торговельні точки. Із середини 2013 року спостерігалася тенденція поступового уповільнення темпів зростання, а після відомих політичних подій у країні це уповільнення прискорилося. [31]

Загалом лідерами ринку за чистим доходом є компанії «АТБ-маркет» і «Фоззі-Фуд» (торговельна мережа «Сільпо»), які мають зростання чистої виручки за 2016–2017 роки 15,3% і 16,4% відповідно. На третьому місці розмістилася компанія «МЕТРО Кеш енд Керрі Україна» (зниження чистого доходу на 14% за 2016–2017 роки). «Ашан Україна» з показником чистого доходу в 6 666 млн. грн. зайняла 4-у позицію. Далі розташувалися такі компанії: «Рітейл Груп», «Експансія», «Фудмережа», «Фора», «ЕКО», «Таврія».

Якщо говорити про мережу «Сільпо-фуд», то вона займає лідируючі позиції в сфері роздрібної торгівлі. «Сільпо» — торгова мережа продовольчо-промислових супермаркетів в Україні. Заснована в 1998 році, належить торговельній корпорації Fozzy Group. Мережа «Сільпо» одна з перших почала продавати товари під власною торговою маркою в широкому ціновому сегменті. Зараз ці товари приносять мережі 10 % від загального прибутку.

Мережа присутня у кожному обласному центрі України, у всіх великих містах, а також в багатьох маленьких містечках. В багатьох магазинах мережі є власні відділи кулінарії, що займаються випічкою та виробництвом кондитерських виробів.

Аналіз діяльності ТОВ «Сільпо-фуд» наведено в додатках Д-К. Провівши цей аналіз ми можемо зробити висновок, що мережа зазнає певного занепаду. На нашу думку це пов'язано з непростою ситуацією на Сході країни зокрема, оскільки гальмує процес імпортування певних товарів.

Розглянемо детальніше додаток К, де наведено динаміку показників платоспроможності і фінансової стійкості ТОВ-«Сільпо-фуд» за 2013-2017рр.

Можемо зробити висновок, що підприємство залежить від позикових коштів все менше, якщо розглядати показник в динаміці і здатна фінансувати 57% активів за рахунок власних коштів в 2017 р., що на 30% більше значення 2016 р. З огляду на те, що компанія є платоспроможною і прибутковою, можемо запропонувати реінвестувати прибуток, що отриманий за результатами фінансового року.

Фінансова залежність ТОВ «Сільпо-фуд» суттєво зменшується, і в 2017 р на кожную гривню власних коштів припадає 1,75 гривні фінансових ресурсів, що на 2 менше, ніж роком раніше. Значення показника в поточному році стало знаходитись в нормативних межах, тому фінансові ризики компанії знаходяться на прийнятному рівні.

Маневреність власного капіталу організації є досить високою, і значення знаходиться вище нормативного значення протягом 2016-2017 рр. Власні кошти майже не відволікаються на фінансування необоротних активів.

Фінансова стійкість компанії зростає, адже значення показника виросло з 0,02 в 2016 р. до 0,57 в 2017 р. Протягом періоду коефіцієнт вищий нормативного і компанія здатна профінансувати 57% всіх своїх оборотних активів за рахунок власного капіталу. Залежність від позикового капіталу є прийнятною.

Компанія є фінансово нестабільною. Рівень фінансових ризиків знаходиться на неприйнятному рівні. З 2017 року на кожну гривню зобов'язань компанії припадає 0,36 гривні власного капіталу

На сучасному етапі шаленого ритму життя та розвитку інформаційних технологій неможливо не згадати про таку сферу діяльності, яка забезпечує максимальну та глобальну присутність на ринку незалежно від місцезнаходження підприємства – електронну торгівлю.

Рівень впливу та інтеграції даної сфери на потреби споживачів неможливо переоцінити і її попит постійно зростає не тільки в Україні, а й в усьому світі, в зв'язку з тим, що вона має дуже багато переваг. Багато торговельних мереж створюють власні сайти, на яких представляють більшість своїх пропозицій для контрагентів. За результатами оцінки різних джерел нами було проведено SWOT-аналіз електронної торгівлі, який представлений в табл. 1.6.

Згідно з даними нашого аналізу можна впевнено стверджувати, що є ряд певних суперечностей, на які неможливо не звертати увагу.

Таблиця 1.6.

SWOT-аналіз сфери електронної торгівлі

Сильні сторони (S)	Слабкі сторони (W)
1	2
-підвищення конкурентоспроможності; -спрощення отримання та обробки замовлень і його оплати; -оперативна інформація про потреби користувачів; -стабільний попит на товари;	- недостатній розвиток інфраструктури електронної торгівлі в окремих регіонах (відсутність обладнання); - низька довіра населення до електронних угод та якості товару; - поширена відсутність можливості

-цілодобовий доступ до товару та інформації про нього; -різні форми оплати за товар; -економія часу на вибір товару, його оплати, консультацію.	- повернення товару, що не підійшов; - проблеми правового регулювання електронної торгівлі; - недостатня «комп'ютерна грамотність» певних верств населення.
Можливості (О)	Загрози (Т)
3	4
-розвиток власного лейблу; -зростання частки організованої торгівлі; -зниження витрат на рекламу, зовнішні комунікації, оренду; - доставка товару у зручні місце та час.	-недостатній захист інформації; -проблема «цифрового шуму» - пропозиція неіснуючих товарів, товарів іншої (низької)якості, ігнорування запитів. - зменшення попиту на торгові площі; - посилення цінової конкуренції.

За даними Boston Consulting Group, динаміка обороту світової інтернет-торгівлі становить 2,9 трлн. доларів. В Україні ринок даної комерції стабільно і традиційно зростає щорічно близько на 30%, а валовий дохід – на 10-20%. [57]

Розширення онлайн-продажів на території України залежить від двох факторів. По-перше, за даними ООН Україна посідає 96 місце за загальним забезпеченням до мережі Інтернет. По-друге, близько 30 % користувачів Інтернету можуть дозволити собі лише харчування та мінімальний одяг, адже більш глобальні покупки потребують заощаджень. Отже, в довгостроковій перспективі основними рушійними силами на ринку інтернет-торгівлі будуть не розширення асортименту чи доступу у віддалені частини країни представлених в інтернеті компаній, а зростання благополуччя населення та рівень проникнення Інтернету. [57]

Внутрішній ринок України характеризується згортанням пропозиції товарів вітчизняного виробництва, збільшенням імпортової компоненти у задоволенні внутрішнього попиту і, як наслідок, зростанням негативного сальдо зовнішньої торгівлі промисловими товарами, що формує потенційні загрози національній безпеці України. Тенденція до нарощення частки імпортерів на внутрішньому ринку України не відповідає національним економічним інтересам і стримує потенціал розвитку вітчизняного

виробництва. Отже, необхідне формування нової моделі внутрішнього споживання, яка б поєднувала інтереси споживачів із перспективами розвитку вітчизняного виробництва. [57]

2017 рік ознаменувався для України перманентною нестабільністю політичної ситуації, а також продовженням військових дій на Сході країни. Результатом економічної кризи, яка певною мірою охопила всі регіони України, стала дестабілізація роботи місцевих підприємств, адміністративних установ та інфраструктурних об'єктів. Природно, що це позначилось на динаміці розвитку ринку роздрібної торгівлі України. З урахуванням кардинальних змін, які відбуваються в економіці нашої країни з кінця 2013 року, слід сказати, що основні показники ритейл-ринку (обсяг роздрібного товарообігу, динаміка експансії операторів тощо) істотно змінилися в гірший бік. Більше того, з урахуванням подальшої невизначеності терміну завершення україно-російського конфлікту, точно спрогнозувати подальший розвиток вітчизняного ринку торгівлі неможливо. З огляду на все вищесказане можна зробити висновок, що порівняно з ситуацією в 2017 році і в попередні періоди в найближчому майбутньому динаміка роздрібних продажів в Україні продовжуватиме скорочуватися. Тому можна стверджувати, що ринок роздрібної торгівлі в Україні продовжує знаходитися в досить глибокій рецесії, а говорити про повернення його динаміки розвитку до показників докризового періоду поки що не доводиться. [57]

Висновки до розділу 1

1. Операційні витрати – це витрачені ресурси підприємства, що мають високоризиковану природу, відображають ефективність та результативність господарської діяльності підприємства і є необхідними для звичайної, повсякденної діяльності підприємства, задля реалізації його головної місії і безперервного ведення бізнесу.

Провадження бізнесу є саме по собі ризикованим, а у сфері витрат є найбільш очікуваними саме ті ризики, з якими стикається підприємство у ході своєї діяльності. Тому вважаємо за необхідне проведення градації видів витрат в залежності від тих ризиків, які є можливими у певному виді витрат. Тобто, в витратах на службові витрати є можливими спекуляції, умисні завищення витрат, що є негативним фактором впливу для підприємства, а отже, будемо відносити їх до високоризикованих. А ось витрати на оплату праці та податки є низькоризикованими, оскільки в них є практично неможливими ті спекуляції, які можуть бути негативними для підприємства, так як дані суми є задекларованими, визначеними та стійкими.

2. Нормативно-правова база з питань контролю та аналізу є дуже розгалуженою і різносторонньою. Перелік, що наведений у розділі не є вичерпним і дає лише стисле уявлення про нормативно-правову базу в нашій тематиці.

Огляд нормативно-правових актів та спеціальної літератури дав можливість глибше ознайомитися з особливостями становлення та розвитку контролю та аналізу в Україні, порівняти національні та міжнародні стандарти, порівняти нормативні акти за обсягами їх впливу та перевірити на відсутність суперечностей між ними, визначити межі дії нормативних актів, вимоги та інші особливості.

Варто зазначити, що в результаті проведеного економіко-правового аналізу та огляду нормативної і спеціальної літератури з питань аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємств виявлено нескінченну кількість джерел, у яких це питання висвітлено усебічно та досить вичерпно.

3. В зв'язку з непростою ситуацією на Сході країни є неможливим подальший активний розвиток сфери торгівлі, а, так як невідомо, коли закінчиться озброєний конфлікт і які ще втрати він принесе, ми не можемо спрогнозувати стан ринку торгівлі на майбутнє. Серед позитивних тенденцій варто відмітити підвищення зацікавленості до українського продукту (так, наприклад компанія Disney продаватиме іграшки українського виробництва)

та збільшення прихильності до вітчизняних товарів всередині країни у зв'язку з підвищенням патріотичності.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Формування облікової інформації щодо витрат операційної діяльності підприємств торгівлі

Витрати – одна з найважливіших категорій господарювання. Без витрат неможливе здійснення і торгівельної діяльності зокрема, оскільки вони є її передумовою. Одночасно витрати виступають як базис конкуренції: в умовах конкурентної боротьби виграє той, хто постійно знижує свої витрати. Тобто витрати суттєво впливають на те, чи залишиться підприємство на даному ринку взагалі, чи буде змушене покинути його.

Торгівля є досить специфічною сферою господарювання й облік у ній має свої індивідуальні особливості:

- на відмінну від виробництва, в торгівлі нічого не виробляють, надана послуга не має кількісних характеристик;

- у торгівлі відсутній процес визначення виробничої фінансової собівартості результату, а отже, прямих і непрямих (накладних) витрат, обліку готової продукції та інших облікових робіт, характерних для виробництва;
- з огляду на велику номенклатуру товарів бухгалтерський облік роздрібного товарообороту здійснюють лише у вартісному вираженні за цінами продажу. Кількісно-вартісний облік ведуть за товарами, що потребують особливого контролю;
- в оптовій торгівлі здійснюють груповий облік товарів на підставі розрахункового методу згідно з бухгалтерськими документами та оперативними даними;
- у роздрібній торгівлі окремо облікують різницю між купівельною і продажною вартістю придбаних товарів для обчислення доходу і результатів діяльності;
- витрати торгівельних підприємств становлять витрати обігу, що не включають до вартості товарів, належать до витрат звітного періоду, обліковуються на відповідних статтях адміністративних витрат, витрат на збут і фінансових витрат, а також списують на фінансовий результат звітного періоду. [29, с. 169]

Основною нормативною базою, яка регламентує організацію обліку операційних витрат є П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності.» тощо.

Облікова система торговельного підприємства щодо витрат має складатися з таких елементів:

- облікової політики й основних принципів ведення бухгалтерського обліку витрат;
- організаційної структури підрозділу, що відповідає за підготовку звітності та ведення обліку операційних витрат;
- розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які відповідають за ділянку обліку витрат;

- організації і підготовки, обробки та збереження документів, що відображають господарські операції за здійснення витрат;
- порядку відображення цих господарських операцій в облікових регістрах, форм методів узагальнення даних про витрати в облікових регістрах та звітності;
- критичних сфер обліку витрат, де ризик виникнення помилок чи викривлення фінансової звітності є особливо великим;
- засобів і процедур контролю, що передбачені в галузях системи обліку витрат.

Спеціальні процедури, які здійснюють працівники з обліку, мають бути спрямовані на визначення реальності господарських операцій, пов'язаних із витрачанням коштів, виявлення недостовірних документів на списання товарно-матеріальних цінностей і послуг. Насамперед, це стосується фахівців з обліку, які відіграють важливу роль на підприємствах роздрібної торгівлі для здійснення дієвого контролю і забезпечення його високої результативності, адже забезпечення збереження майна, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання фінансової та кошторисної дисципліни перебувають у прямій залежності від стану бухгалтерського обліку, виконання бухгалтерським персоналом своїх контрольних функцій. Ці функції персонал має здійснювати, керуючись вимогами, передбаченими в нормативних документах і законодавчих актах із бухгалтерського обліку, витрат обігу, дотримання кошторису витрат, перш ніж відобразити фінансово-господарські операції, пов'язані з витратами, на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Бухгалтери зобов'язані всі без винятку документи, що належать до цих операцій, досконало проаналізувати, перевірити достовірність і законність наведених у них даних і показників. Це стосується як первинних облікових документів, так і звітних даних, які подають до органів управління, статистичних і податкових органів. [38]

В обліку операційні витрати групують за економічними елементами і статтями. Облік за елементами ведуть на рахунках класу 8 «Витрати за елементами», а за статтями — на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Слід відзначити, що для обліку витрат торговельної діяльності не використовують рахунки 23 «Виробництво» (крім підприємств громадського харчування) та 91 «Загальновиробничі витрати», а витрати, пов'язані з реалізацією товарів, відносять до витрат періоду і не включають до собівартості реалізованих товарів. Суб'єкти малого підприємництва для обліку витрат діяльності можуть використовувати лише рахунки класу 8 і не застосовувати рахунки класу 9. Усі інші підприємства торгівлі (крім малих) повинні обов'язково застосовувати рахунки класу 9, а рахунки класу 8 — за бажанням. Якщо підприємство торгівлі не використовує рахунки класу 9, то на рахунок 80 «Матеріальні витрати» воно обліковує як фактичну собівартість реалізованих товарів (субрахунок 808 «Витрати товарів»), так і інші матеріальні витрати: на ремонт приміщень та обладнання, паливно-мастильних матеріалів та електроенергії для адміністративних потреб тощо.[]

На рахунок 84 «Інші операційні витрати» обліковують витрати, що не увійшли до складу собівартості реалізованих товарів та елементів витрат, врахованих на рахунках 80—83. Це можуть бути: вартість послуг сторонніх організацій (протипожежна і сторожова охорона, страхові, юридичні, аудиторські, консалтингові послуги, орендна плата, ремонт основних засобів, комунальні платежі, оплата за семінари, обов'язкові медичні огляди працівників тощо); податки, збори і інші обов'язкові платежі; втрати від операційних курсових різниць та від знецінення запасів; витрати на банківське обслуговування; витрати на охорону праці і техніку безпеки; службові відрядження працівників апарату управління і т. ін. [38]

Підприємства дуже часто вдаються до зменшення частки адміністративних витрат, щоб знизити повну собівартість одиниці продукції. Адже, зменшення матеріальних ресурсів для зниження витрат підприємства — це не завжди обґрунтований і бажаний процес в діяльності підприємства. Тож чи не

єдиним варіантом залишається зменшення адміністративних витрат. Але, мова повинна йти не про економію адміністративних витрат, а про створення оптимального рівня витрат для кожного окремого підприємства. Безумовно, адміністративні витрати впливають на загальні витрати по підприємству, але необхідно пам'ятати, що вони не відносяться до складу виробничої собівартості продукції.[38]

Планування адміністративних витрат доцільно проводити за кожним центром відповідальності, враховуючи їх постійний характер та наявність змінної частини в окремих статтях.[38]

Ведення обліку адміністративних витрат за центрами відповідальності та загальний кошторис адміністративних витрат за певний період часу служать вихідною інформацією для матеріального заохочення працівників підрозділів за економію і раціональне використання адміністративних витрат та забезпечують інформацією керівництво щодо застосування санкцій до винуватців у перевищенні планових сум адміністративних витрат. Тож, при прийнятті рішення про зменшення витрат на адміністративні потреби слід бути обачливим і необхідно прослідкувати реакцію на підприємстві, щоб вдало оперувати ситуацією.[23]

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, є[23]:

- для нарахування амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- на суму використаних МШП – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- на суму використаної готівки – «Видатковий касовий ордер»;
- на суму списаних витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»;
- на суму нарахованої заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання адміністративних витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл.2.1)

Для отримання конкретнішої й точнішої інформації, що дозволить ефективно управляти господарською діяльністю підприємства за його структурними елементами, доцільно усі виробничо-господарські підрозділи підприємства групувати за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності за здійснені витрати.

Таблиця 2.1.

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	2	3	4
1	Нарахована амортизація основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
2	Витрачені виробничі запаси на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92 «Адміністративні витрати»	30 «Каса»
4	Списані витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплати відпусток	92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
6	Нарахована заробітна плата працівникам адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
7	Списані адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

За таких умов на кожній ланці і на кожному рівні управління з'являється можливість забезпечити конкретну відповідальність працівників за понесені витрати та їх раціоналізацію.[23]

На даний час в Україні, на жаль, не існує нормативно-правових документів, які б визначали і декларували процес складання кошторисів витрат за центрами відповідальності.[]

Формуючи кошториси адміністративних витрат за центрами відповідальності у зведеному кошторисі отримуємо інформацію про загальні адміністративні витрати в розрізі місць їх виникнення, що дозволяє здійснювати планування суми майбутніх адміністративних витрат кожного структурного підрозділу апарату управління торгівельним підприємством та контролювати дотримання планових сум.]

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)[23]:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з

транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [80].

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».[23]

Для обліку інших операційних витрат використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», на якому узагальнюється інформація про витрати від операційної діяльності підприємства торгівлі у звітному періоді, крім тих витрат, що відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».[23]

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної
- валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;

- інші витрати операційної діяльності [80].

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг. [91]

У табл. 2.2. наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат на збут.

Витрати, в тому числі витрати на збут, є одним з найважливіших і найскладніших об'єктів управління. Управління витратами на збут пов'язане із певними особливостями, які у економічній літературі залишаються недостатньо дослідженими.

Таблиця.2.2.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	2	3	4
1	Нарахована амортизація основних засобів, задіяних в процесі збуту	93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) Необоротних активів»
2	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3	Передані в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
6	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93 «Витрати на збут»	471 «Забезпечення виплат відпусток»

У сучасних умовах господарювання найбільш раціональною формою ведення фінансового обліку на підприємствах, а особливо – на підприємствах

торгівлі як показує практика, є автоматизована журнальна форма бухгалтерського обліку. Здійснення раціонального автоматизованого оперативного обліку на підприємстві дасть змогу уникнути негативних явищ утрати сировини і матеріалів підприємства, зведе вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму.[93]

Облік операційних 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 операційних витрат на виробництво являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.[91]

При автоматизованому бухгалтерському обліку операційних витрат 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 продукції, що продається [43].

Можна виокремити основні завдання автоматизації обліку операційних витрат:

- своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку витрат на 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 [43].

Не менш важливим в діяльності підприємств торгівлі є правильне ведення обліку тари. Оприбуткування одержаної від постачальників тари під товарами в бухгалтерському обліку роздрібних підприємств відображається записом по дебету рахунка 284 «Тара під товарами» в кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».[43]

Звільнена з-під товарів тара підлягає поверненню постачальнику або тарозбиральним організаціям, тому роздрібні підприємства обліковують тару не тільки в грошовому вимірнику, а й за їх кількістю. Окремі види тари (наприклад, мішки) допускається оприбутковувати не за цінами придбання, а за цінами, встановленими для повернення тари (Із зниженням на одну категорію). Різницю в цінах (уцінку) відносять на рахунок 946 «Втрати від знецінення запасів».[91]

На торговельному підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд», а зокрема в магазині № 34 облік тари здійснюється за видами продукції: овочі, хліб, видаткові матеріали (для відділу кулінарії, пекарні, риби, м'яса), непродовольчі товари.

Приклади накладних для повернення тари з овочів та хлібобулочних виробів наведено в Додатках А та Б відповідно.

На підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд» обліком окремо на кожному магазині займається відділ товарообліку, який складається з завідуючого відділом та 2-5 приймальників товарів, в залежності від розмірів магазину та обсягів торгівлі.

Облік здійснюється у внутрішній програмі під назвою «Рубікон», що на нашу думку є досить логічним. Програма, на нашу думку, відповідає всім вимогам обліку та дозволяє швидко, оперативно та ефективно працювати усім відділам підприємства.

Важливим аспектом діяльності та обліку торгівельних підприємств є списання товарів. Це є досить ризикованою сферою в торгівлі, оскільки є частими маніпуляції, крадіжки з боку персоналу.

Списання проводиться комісією у складі: завідуючим відділом товарообліку (або приймальником товарів), представником служби охорони та представником адміністрації (керуючий магазином, заступник керуючого магазином). За фактом списання складається акт списання (наведено у дод. В). Проводити списання допомагає пристрій ТЗД (термінал збору даних) у вигляді iPod або Motorola. Він представляє собою мобільний пристрій, що має в собі вбудований комп'ютер зі вбудованим сканером штрих-коду, який збирає інформацію про товар та передає її в базу даних.

Також, цей пристрій застосовується для здійснення переобліку товарів, що дуже допомагає в веденні обліку.

В мережі «Сільпо-фуд» існують такі види переобліку:

- частковий переоблік – проводиться в магазині за необхідності (в будь-який момент по одному або декільком артикулам);
- коригувальний – фізичний перерахунок товарів, що здійснюється щоденно завідуючими відділів за автоматично відібраними артикулами з подальшим коригуванням залишків в базі даних магазину;
- плановий – проводиться по відділу або окремим видам товарів, згідно з графіком, що встановлюється операційним керівництвом (зазвичай, раз на квартал);
- глобальний – перерахунок фізичних залишків товарів в магазині, внесення їх в базу даних та порівняння з обліковими даними.

Проводиться 1 раз на рік.

Також існує переоблік КРУ (контрольно-ревізійне управління самої компанії в функції котрої входить контроль наявності та достовірності даних товарного обліку в магазинах мережі) – позаплановий переоблік товарів співробітниками КРУ з метою перевірки коректності ведення товарного обліку.

Крім того, є випуск АБК (артикули без калькуляції), що також відноситься до переобліку та існує для того, аби переміщувати необхідну кількість продукції з одного сировинного артикулу на інший, в разі відсутності калькуляції між ними з технологічних або технічних причин.

За зберігання документів з обліку відповідає завідуючий відділом товарообліку. В кінці кожного робочого дня складається реєстр накладних (ТТН, видаткова і т.д.). Приклад реєстру можна побачити в дод. Г. Всі накладні проводяться через програму «Рубікон» та підшиваються. Зберігаються в хронологічному порядку і в кінці місяця складається загальний реєстр накладних, прошивається та здається в архів.

Оскільки в роздрібних підприємствах по дебету рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» протягом місяця обороти відображаються за роздрібними цінами, то для визначення покупної вартості реалізованих товарів наприкінці місяця визначають суму торгової націнки, що відноситься до цих товарів. В табл. 2.3. можна побачити приклад розрахунку розподілу торгової націнки між товарами реалізованими і залишком нереалізованих товарів.

Таблиця 2.3.

Розрахунок розподілу торгової націнки на товари реалізовані і залишок нереалізованих товарів ТОВ «Сільпо-фуд»

№ з/п	Показник	Сума, грн
1	2	3
1	Сума торгової націнки на залишок товарів на початок місяця (кредитове сальдо рах. 285)	19 400
2	Сума торгової націнки за звітний місяць (оборот по кредиту рах. 285)	276 108
3	Сума торгової націнки на інші списання товарів (оборот по дебету рах. 285)	8 650
4	Разом сума торгової націнки, що підлягає до розподілу (р. 1+ р. 2— р. 3)	286 858
5	Вартість реалізованих за звітний місяць товарів за продажними цінами (дебет рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів»)	945 550
6	Залишок нереалізованих на кінець місяця товарів (дебетове	13 645

	сальдо рах. 281)	
7	Разом (р.5+р.6)	959 195
8	Середній відсоток торгової націнки (р. 4 : р. 7- 100%)	29%
9	Сума торгової націнки на залишок нереалізованих товарів (р. 6 - р.8 : 100%)	96 879
10	Сума торгової націнки на товари реалізовані (р. 4—р. 9)	192 979

Визначена розрахунком сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів, для коригування вартості товарів за продажними цінами до їх покупної вартості списується «червоним сторно» на собівартість реалізації (записом по дебету рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» і кредиту субрахунка 285 «Торгова націнка»). Сума торгової націнки, що відноситься до залишку нереалізованих товарів, залишається як кредитове сальдо субрахунка 285. Під час складання бухгалтерського балансу ця сума вираховується з сальдо субрахунка 281 «Товари на складі», що забезпечує відображення залишку товарів у балансі за їх покупною вартістю.[]

За аналогією з таблицею відбувається нарахування торгової націнки і на підприємству ТОВ «Сільпо-фуд».

Можемо зробити висновок, що облік операційних витрат в Україні дуже розвинений. В ТОВ «Сільпо-фуд» формування облікової інформації здійснюється завідувачим відділу товарного обліку за допомогою програми «Рубікон». Вважаємо, що систему обліку на підприємстві можливо і навіть потрібно вдосконалювати, так як, наприклад, на окремому магазині є відсутнім відділ бухгалтерського обліку, а обліком займається людина, в якій навіть не має відповідної освіти, тобто, відсутня кваліфікація і є лише сподівання на професіональний досвід працівника, так як завідувачим відділу можливо стати лише склавши іспити та маючи досвід роботи у відповідній сфері.

Вважаємо, що програма «Рубікон» відповідає всім необхідним, мінімальним характеристикам для ведення обліку та забезпечення комфортної та ефективної роботи.

2.2. Внутрішній контроль витрат операційної діяльності контрольного підприємства.

Ефективність проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності залежить насамперед від того, наскільки переслідувані ним цілі відповідають меті фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства. Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевірка підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є витрати підприємства на здійснення операційної діяльності, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати лише прийоми документального контролю наведені в табл. 2.4.

Наведені прийоми контролю використовуються і в ТОВ «Сільпо-фуд». Задля проведення внутрішнього контролю викликається аудитор з партнерської фірми або аудитор з головного офісу.

Таблиця 2.4.

Застосування методичних прийомів документального контролю під час перевірки витрат операційної діяльності

№ з/п	Приєм контролю	Призначення
1	2	3
1	Арифметична перевірка	Для визначення правильності нарахування та списання витрат операційної діяльності підприємства
2	Формальна перевірка	Оцінка правильності оформлення первинних документів, на основі яких робились первинні записи
3	Нормативно-правова перевірка	Встановлення законності здійснення господарських операцій
4	Взаємна перевірка	Перевірка різних за характером документів, у яких

		знаходить своє відображення одна й та сама операція
5	Експерта перевірка	Виявлення фактів підробок та дописування
6	Логічна перевірка	Контроль за нестачами і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі розкрадання та зловживання

З метою досягнення найбільшої ефективності, внутрішній контроль необхідно здійснювати в певній послідовності, за визначеним алгоритмом, тому, пропонуємо визначити цю послідовність на прикладі ТОВ «Сільпо-фуд». (рис. 2.5.)

На стартовому, першому етапі внутрішнього контролю витрат операційної діяльності (назвемо його ознайомчий) внутрішній контролер повинен вивчити нормативно-правову базу, яка регламентує порядок ведення їх обліку; перевірити установчі документи, накази, фінансову звітність, матеріали попередніх перевірок та іншу документацію підприємства, що відображає порядок нарахування і списання витрат операційної діяльності; скласти робочий план та програму внутрішньої перевірки витрат операційної діяльності, а саме: визначити методику їх внутрішнього контролю, прописати дії контролера, послідовність перевірки, терміни виконання тощо.

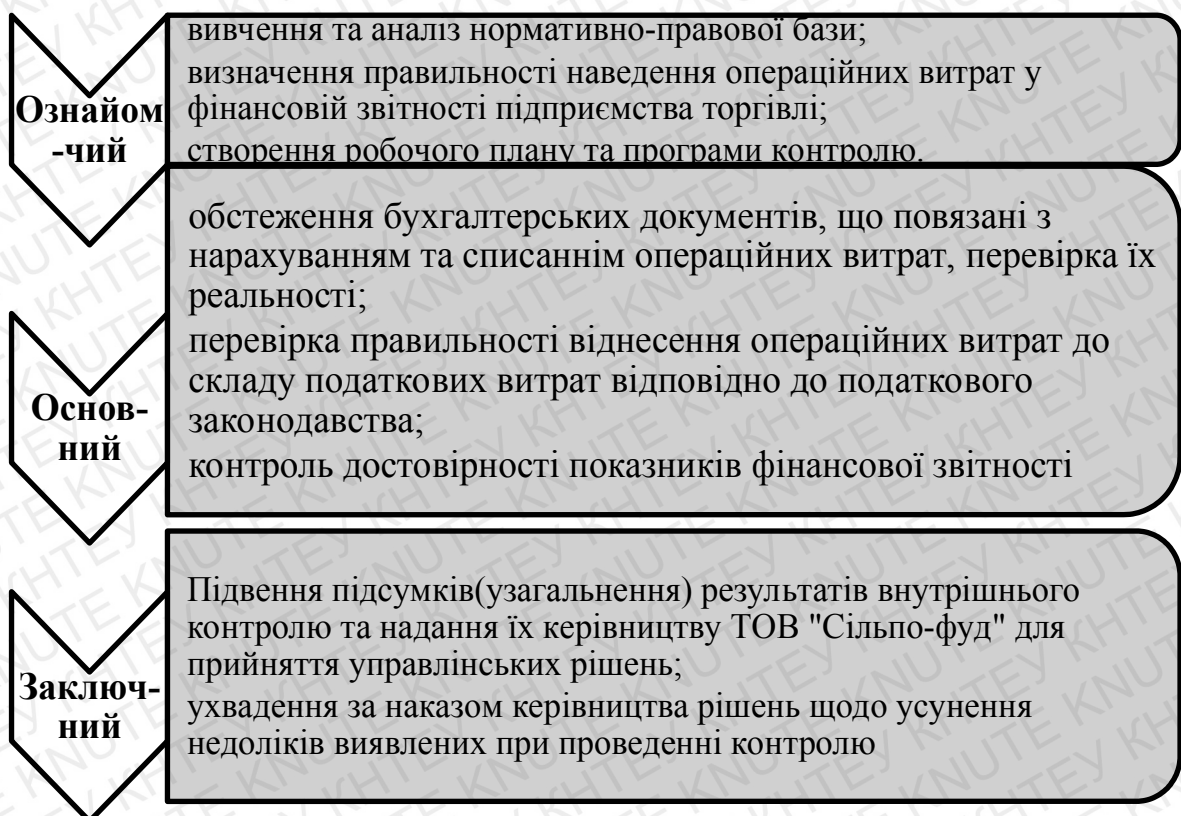


Рис. 2.5. Етапи проведення внутрішнього контролю операційних витрат

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат операційної діяльності; контролем за правильністю віднесення статей витрат операційної діяльності до складу витрат, які зменшують оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо витрат операційної діяльності.

Встановивши відхилення або порушення, контролер оформлює результати внутрішнього контролю витрат операційної діяльності у акті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки витрат операційної діяльності, обов'язковою складовою якого є пропозиції стосовно усунення встановлених недоліків.

У цьому акті ми пропонуємо відображати інформацію стосовно: достовірності та своєчасності віднесення витрат на дослідження і розробки до витрат іншої операційної діяльності; правильності ведення обліку витрат від операційних курсових різниць та витрат, пов'язаних із купівлею-продажем іноземної валюти; своєчасного документального оформлення витрат від знецінювання запасів, нестач і витрат від псування цінностей; дотримання законності й правильності віднесення інших витрат операційної діяльності до складу витрат платника податку; правильності та достовірності представлених показників фінансової звітності, які відображають витрати операційної діяльності.

Не менш важливою складовою операційних витрат є оплата праці. В ТОВ «Сільпо-фуд» діє система заохочення працівників, яка полягає в нарахуванні або вирахуванні КТУ – коефіцієнта трудової участі.

Цей коефіцієнт є дуже «слизьким», так як ніяк не закріплений законодавчо і визначається самостійно керівництвом підприємства.

Коефіцієнт трудової участі (далі КТУ) - це числовий показник, який відображає оцінку участі члена трудового колективу в загальних результатах праці. КТУ являє собою цифрове значення, яке застосовується як міра (ваговий коефіцієнт) для розподілу заробітку, отриманого в результаті колективної праці.

КТУ = 1 у виконавця, який в розрахунковому періоді виконував встановлені завдання, суворо дотримувався вимог за технологією виробництва, якості робіт, охорони праці, трудової дисципліни та інші вимоги, передбачені робочими інструкціями та посадовими обов'язками. Базовий КТУ підвищується або знижується в залежності від індивідуального вкладу працівників в колективні результати праці.

В ТОВ «Сільпо-фуд» не має відповідного переліку, за яким можливо було б нараховувати або вираховувати КТУ і завідувачі відділами на свій розсуд встановлюють ці межі.

Неодмінно необхідно визначити формулу нарахування КТУ, яка має наступний вигляд:

$$\sum КТУ = \sum ЗП \times 10\% \times КТУ (1),$$

де $\sum КТУ$ – це та сума коефіцієнту (ваговий коефіцієнт), який ми нараховуємо(вираховуємо) до/із заробітної плати;

$\sum ЗП$ – сума заробітної плати працівника (в ТОВ «Сільпо-фуд – погодинна для продавця та касира)

КТУ – базовий коефіцієнт, що коректується.

10% - це частина заробітної плати, що відповідає КТУ. Тобто, якщо працівник отримує 50 грн/год, то 1 КТУ становитиме 5 грн/год і його коректування буде можливим в діапазоні від 0,1 до 0,9. (в ТОВ «Сільпо-фуд», максимально можлива зміна КТУ за один раз дозволяється в межах до 0,5 КТУ).

Для покращення контролю операційних витрат пропонуємо відповідний перелік трудової участі, за яким можна визначити кількісне вираження КТУ (табл. 2.8)

Це є лише зразковим прикладом переліку трудової участі, який можливо взяти за шаблон на будь-якому підприємстві (з певними корективами). Нами було запропоновано даний перелік керівництву ТОВ «Сільпо-фуд», який успішно був задіяний в робочому процесі в подальшому.

Таблиця 2.8

Перелік трудової участі працівників

Вид трудової участі	КТУ
1	2
Допомога на іншому відділі (одноразова)	+0,1
Якісне обслуговування особливого гостя (схильного до скандалу)	+0,2
Затримка на роботі задля допомоги	+0,1
Перевиконання плану доступності товару у відділі	+0,3
Схвальний відгук в книзі пропозицій (перевірений)	+0,1
Внесення і подальше прийняття якісної пропозиції стосовно вдосконалення роботи підприємства	+0,5
Запізнення на роботу більше ніж на 30 хвилин без попередження адміністратора/завідуючого одноразове	-0,1
Невідповідність роботи вимогам якості	-0,2
Негативний відгук в книзі пропозицій (перевірений)	-0,1
Порушення трудової дисципліни	-0,2
Невихід на роботу без попередження	-0,5
Невиконання критеріїв якості обслуговування гостя	-0,1

Розглянемо приклади використання даного переліку.

Приклад 1.

Продавець продовольчих товарів Іваненко на протязі звітного періоду якісно виконував всі свої обов'язки. Крім того, мала місце дворазова допомога в відділі «Кулінарія», а також – перевиконання плану доступності на відділі за звітній місяць. Визначити повну заробітну плату, якщо погодинна ставка становить 50 грн/год, а працівник відпрацював 140 годин.

Спочатку визначимо загальну суму заробітної плати – 7000 грн.

Сумуємо кількість КТУ (див. табл. 2.2.5.) – $0,1 + 0,1 + 0,3 = 0,5$.

$$\sum КТУ = 7000 \times 10\% \times 0,5 = 350 \text{ (грн)}$$

Загальна заробітна плата становитиме: $7000 + 350 = 7350$ (грн).

За аналогією нараховується заробітна плата і в інших випадках.

Зрозуміло що вищезгадана система має свої переваги та недоліки. До переваг ми можемо віднести:

- адекватна оцінка індивідуального внеску працівника в колективний результат праці;
- можливість заохочення окремих працівників всередині колективу (відділу) за ініціативу, якість, інтенсивність праці;
- можливість матеріального покарання членів колективу за дії, які завдавали шкоди результатами роботи.

В список недоліків можна включити:

- значна частина показників, які впливають на КТУ, як правило, суб'єктивна, що може призводити до неадекватних оцінок;
- при наявності явних чи прихованих конфліктів в колективі, розрахунок коефіцієнта трудового участі може служити негласним інструментом впливу одних членів колективу на інших.

Як було зазначено в розділі 1.1. «Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності підприємств торгівлі», операційні витрати є ризикованою сферою. Особливо – в торгівлі, так як торгівля само по собі є схильною до бізнес-ризиків, які суттєво впливають на підприємство.

Ризик є явищем імовірнісним, наслідки якого негативно впливають на досягнення мети певної діяльності. До того ж ризик не є сталою категорією та постійною величиною. Його перманентність зумовлена багатьма чинниками зовнішнього та внутрішнього середовища відносно такої діяльності. Така властивість ризику призводить до того, що він не підлягає узагальненню, є суто індивідуальним та формується під впливом

особливостей, притаманних тільки певному суб'єкту господарювання, зокрема: рівню та досконалості нормативно-правового регламентування виду економічної діяльності, складності технологічного забезпечення її проведення, складності та рівню узгодженості організаційної структури управління, конкурентному середовищу, складності технологічного процесу, складу та стану матеріально-технічної бази, надійності партнерів, кваліфікації спеціалістів тощо, а головне, змісту стратегії діяльності та особливостям тактики її реалізації.[48]

Сутність бізнес-ризиків полягає в співвіднесенні мети і результату діяльності, що дозволяє судити про розбіжності між ними. Міра цієї розбіжності і є міра ризику. Якщо є збіги мети і результату, значить, ризику немає, тобто він дорівнює нулю. [83]

Ризиками торгівельних організацій вважатимемо ризики, в сфері товарного обігу, котрі пов'язані з діяльністю по доведенню товарів від постачальника до споживача.

До ризиків, що мають вплив на операційні витрати можемо віднести:

1. Техніко-технологічний ризик, котрий включає в себе кілька аспектів:
 - 1) людський фактор - техніку створюють і використовують люди, тому існує можливість помилки при її проектуванні і експлуатації, відсутності належної кваліфікації, досвіду або від неухваленості, а як наслідок впливу на операційні витрати, то має місце підвищення витрат на збут в випадку поломки і в подальшому – ремонту обладнання;
 - 2) сама техніка - вона схильна до поломок, аварій і зносу;
 - 3) виконання правил техніки безпеки;
 - 4) правильний вибір і розстановка, ефективне використання обладнання.
2. Юридично-правові ризики - це ризики, пов'язані, з одного боку з нестабільністю (або можливими змінами в несприятливу для підприємства сторону) вітчизняного, іноземного та міжнародного законодавства, з несподіваними урядовими законами і постановами, що проявляються у формі несподіваної зміни умов господарської

діяльності, здатного привести до підвищених витрат ресурсів, з іншого боку, нераціональністю і неефективністю прийнятих правових норм, указів і постанов у самій організації. До цих ризиків відносяться також ризики, пов'язані з недотриманням патентного і авторського прав, з відсутністю ліцензій або помилками в них, з нечітким оформленням документів на права власності, оренди, з неправильним юридичним оформленням договорів, з виникненням внутрішніх і зовнішніх судових процесів, що також призведе до збільшення суми інших операційних витрат, як приклад.

3. Моральні ризики - це ризики, пов'язані з моральною відповідальністю за прийняті рішення в ситуації ризику і за наслідки цих рішень. Ці ризики пов'язані зі змінами в свідомості людей і в зміні моральних норм в суспільстві, з розбіжністю моральних цінностей суспільства з цінностями всередині організації. Ці ризики особливо актуальні для організацій торгівлі з двох позицій: по-перше, у зв'язку з можливим обманом (крадіжкою, шахрайством) з боку покупців, по-друге, з зв'язку з імовірним заподіянням шкоди покупцям внаслідок можливого продажу прострочених товарів, товарів низької якості, несертифікованих товарів, контрафактної продукції тощо. Зрозуміло, що настання ризиків даної групи призведе до збільшення витрат від псування, знецінення товарів, а в разі позову клієнта до суду – витрати на судові штрафи.

Задля попередження негативних наслідків бізнес-ризиків або, принаймні, зменшення їх впливу необхідно застосовувати ризик-менеджмент, що полягає в управлінні ризиками.

Управління бізнес-ризиками являє собою процес передбачення і нейтралізації негативних економічних наслідків. Управління бізнес-ризиками включає в себе виявлення ступеня і величини ризику; вибір методів управління ризиком; реалізацію обраних прийомів і оцінку результатів.[83]

Звичайно, найпростішим методом управління ризиками є уникнення ризиків, але буває таке, що це є неможливим, особливо – в торгівлі. Ми не можемо уникнути крадіжок з боку покупців, ми не можемо стовідсотково гарантувати справність обладнання. Тому, робимо висновок, що уникнення ризиків – не панацея для управління ризиками в торгівлі, що впливають на операційні витрати.

Методом управління ризиками, що впливають на операційні витрати в ТОВ «Сільпо-фуд» є розподіл ризику. Даний інструмент заснований на часткову передачу ризику партнерам, наприклад, угода між оптовим і роздрібним торговцем про повернення частини нереалізованого товару.

Так, є певні категорії товару, які в разі свого псування від механічного пошкодження або від сплину терміну придатності повертаються виробнику. (наприклад – хліб). І це є гарантією того, що підприємство не втратить кошти в разі псування товару. Але варто не забувати, що є значна когорта товару, що не повертається, а просто списується, що збільшує операційні витрати підприємства.

Провівши дослідження на підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд», ми зробили висновок, що найбільша кількість списання товару відбувається через те, що в товару стікає термін придатності. Це відбувається внаслідок того, що запаси зберігаються на складі в рол-кейджах та багато чого навіть не потрапляє в торговий зал.

Продавець, коли вивозить рол-кейдж в зал пише на папірці збоку ролл-кейджа дату, коли він його вивіз. За задумкою управління, рол-кейджі, що були нещодавно вивезені заповнюються новим товаром в першу чергу, але, на жаль, це правило не виконується, так як персонал, що заповнює рол-кейджі не дивиться на папірець, що залишив продавець.

З метою контролю за даним фактором нами було запропоновано умовно розділити склад на 2 частини. В одній з яких стоять рол-кейджі, що були вивезені в зал, а в другій – ті що тільки заповнились. Тобто, продавець бере

рол з той частини, де стоять заповнені рол-кейджі, ставить на ньому дату, а після викладки товару повертає його у другу частину складу.

Задля контролю за даним методом запропоновано вести також журнал вивозу рол-кейджів в зал продавцями, то заповнення їх вантажниками.

Дана система буда запропонована на обраному нами підприємстві та після її впровадження опитування працівників магазину №34 мережі ТОВ «Сільпо фуд» показало, що переважній більшості працівників (82%) дане впровадження сподобалось, управлінському персоналу спростило контроль за витратами від знецінення/псування товару, але все ж, дана система має свої мінуси у вигляді витрачання більшого часу.

Як висновок, можемо сказати, що нами було запропоновано 2 способи покращення контролю за операційними витратами (перелік трудової участі та систему зберігання товару на складі), що було успішно запроваджено на підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд». Пропозиції мають свої апробації та позитивні результати в роботі підприємства торгівлі.

2.3. Організаційно-інформаційна модель контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання.

Організація на суб'єкті господарювання саме внутрішнього контролю витрат операційної діяльності забезпечує керівництво інформацією про фінансовий стан підприємства і дасть змогу визначити шляхи зменшення операційних витрат за рахунок встановлення відхилень фактичних значень від нормативних і причин виникнення цих відхилень.

На контроль як функцію управління соціально-економічною системою, накладається безперервне спостереження за процесами виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільно необхідного продукту та їх перевірка, встановлення причин порушення законності фінансово-господарських операцій. Звідси впливає те, що предметом фінансово-господарського контролю є виробнича й фінансово-господарська діяльність суб'єкту господарювання.

Отже предметом фінансово-господарського контролю операційних витрат суб'єкта господарювання у більш конкретному значенні, відповідно до теми дипломної роботи, є господарські і фінансові операції з операційними витратами, що розглядаються з погляду законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності.

Об'єкти контролю – це те, що підлягає перевірці. Відповідно, об'єктами контролю на ТОВ «Сільпо-фуд» є:

- господарські процеси, що призводять до операційних витрат;
- безпосередньо самі операційні витрати;
- операції з операційними витратами, їх обсяг, правильність планування та повнота і своєчасність відображення, а також ефективність, доцільність, законність операційних витрат;
- документація (ТТН, накладні на переміщення товару, журнал КТУ, акти на списання, акти приймання-передачі).

В контрольному процесі суб'єктами виступають носії прав і обов'язків – особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства, а також право втручатися в його оперативну діяльність та самостійно притягувати винних до відповідальності. З огляду на вищезазначене, суб'єктами контролю виступають:

- керівники відділів підприємства торгівлі, які несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своєму підрозділі, так і в підвідомчих відділах;
- державні контролі органи (ДФІ).
- власники підприємства;
- зовнішні користувачі інформації.

Необхідно зазначити, що, як і користувачі фінансової звітності підприємства, так і зацікавлені особи, що оцінюють діяльність підприємства мають різну мету, цілі та завдання контролю. З приводу цього доцільно

розмежовувати суб'єктів контролю операційних витрат, що наочно зображено на рисунку 2.9.



Рис. 2.9. Суб'єкти контролю операційних витрат підприємства

Наявність об'єктивної вихідної інформації, оперативне її збирання та обробка, вірне проведення відповідних аналітичних розрахунків допомагають виявленню причин негативних явищ та розробці заходів з оптимальної величини витрат та зростання відповідних доходів основної діяльності. Таким чином, наступний блок організаційно-інформаційної моделі узагальнює систему показників контролю операційних витрат. (рис. 2.10.). Показники контролю витрат можуть бути абсолютними та відносними. До абсолютних показників відносяться показники обсягу: вартісні і натуральні та питомі показники.

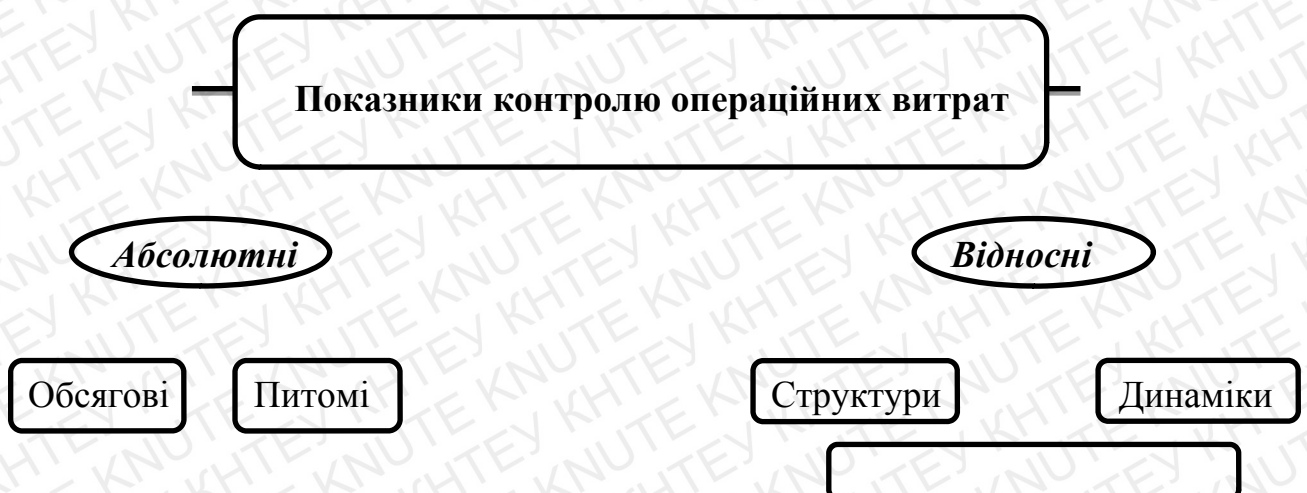


Рис.2.10. Показники контролю операційних витрат

До відносних показників відносять показники структури, показники інтенсивності процесів та показники динаміки.

Інформаційне забезпечення контрольної діяльності має складну структуру і визначається різними чинниками, а саме: рівнем керівництва, цільовим призначенням інформації, складом користувачів тощо. На рівні підприємства основу інформаційного забезпечення фінансової діяльності становлять бухгалтерські дані.

Джерела інформації підрозділяються на:

1) державному рівні:

- правові: закони, накази, постанови тощо;
- планово-нормативні: методичні розробки, коментарі, листи.

2) рівні підприємства:

- облікова інформація поточна та звітна;
- позаоблікова інформація, яка і є інформаційним забезпеченням аналізу адміністративних витрат підприємства [63].

Велика увага приділяється обробці економічної інформації, яка здійснюється на підприємствах за різними методами (рис. 2.11.).

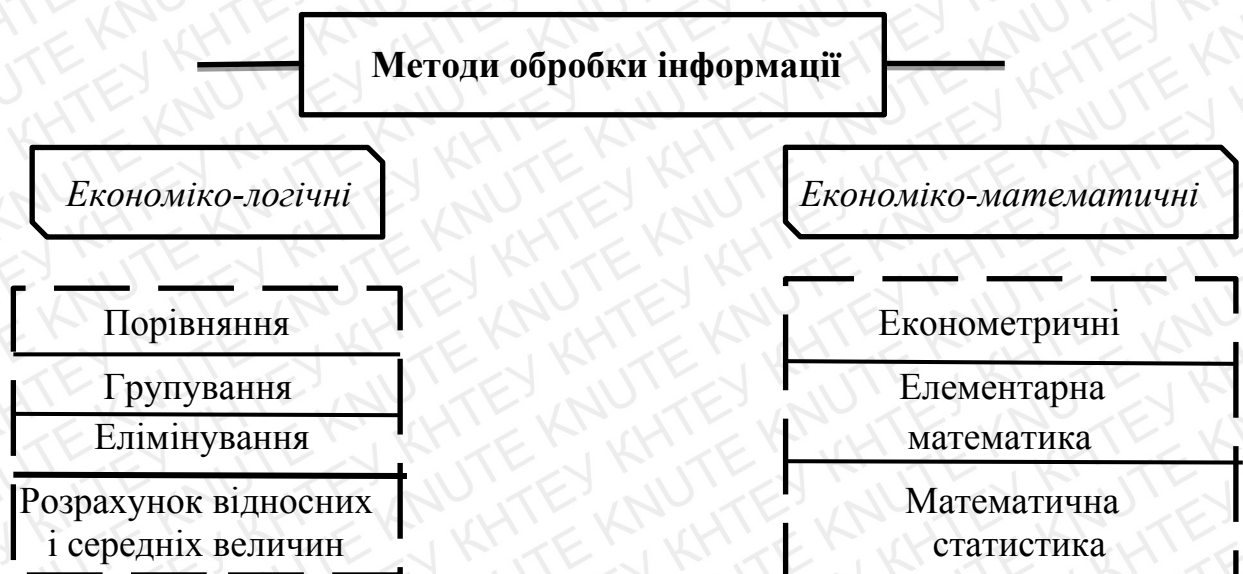


Рис.2.11. Методи обробки інформації

Метою планування контролю витрат операційної діяльності є звернення уваги контролера на всі важливі аспекти перевірки в контексті операційних витрат.

При плануванні контрольних дій слід вирішити низку організаційних питань. У зв'язку з цим плануванню повинно передувати глибоке вивчення підприємства, яке необхідно перевірити, що дасть змогу правильно встановити послідовність і порядок проведення контролю.

Вивчення об'єкта контролю включає:

- 1) дослідження підприємства (види діяльності, стан у галузі та економіці в яких працює підприємство, стан законодавства яке регулює його діяльність);
- 2) дослідження стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- 3) визначення необхідних контрольних процедур, складання плану та програми перевірки;

Основним джерелом планування є:

- 1) статутні документи та фінансова звітність клієнта за попередні роки та інші документи надані клієнтом;
- 2) публікації у пресі (статистика, економічні огляди, аналітичні статті, а також публікація фінансової звітності інших підприємств, які працюють у тій же галузі, регіоні що і клієнт);
- 3) опитування працівників клієнта;
- 4) письмові пояснення керівництва клієнта.

Після затвердження планів починається підготовка до проведення контрольних дій.

Контролери ознайомлюються із Законами України у сфері операційної діяльності, з іншими нормативними актами, з'ясовують, як виконано пропозиції за результатами аудитів, ревізій. Таке попереднє вивчення дає можливість заздалегідь визначити найбільш неблагонадійні ділянки в роботі цього підприємства, а отже, окреслити основний напрям.

Після закінчення контрольних дій складається акт або висновок. Основний акт — це документ, де в узагальненому вигляді фіксуються виявлені порушення й недоліки в діяльності підприємства, що контролюється. Підставою для включення фактів виявлених порушень чи недоліків в основний акт є відомості порушень, довідки, проміжні акти тощо. Проміжні акти — це разові документи, які відображають результати перевірки окремих ділянок або об'єктів перевірки.

Останній етап контролю — простеження за виконанням рішень, прийнятих за результатами контролю. Виконання прийнятих рішень контролюється шляхом одержання інформації від перевіреного підприємства про усунення виявлених недоліків і порушень під час проведення наступних контрольних дій (аудит, ревізія, перевірка).

Висновки до розділу 2

1. Облікова система торговельного підприємства щодо витрат має складатися з таких елементів:

- облікової політики й основних принципів ведення бухгалтерського обліку витрат;
- організаційної структури підрозділу, що відповідає за підготовку звітності та ведення обліку операційних витрат;
- розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які відповідають за ділянку обліку витрат;
- організації і підготовки, обробки та збереження документів, що відображають господарські операції за здійснення витрат;
- порядку відображення цих господарських операцій в облікових регістрах, форм методів узагальнення даних про витрати в облікових регістрах та звітності;
- критичних сфер обліку витрат, де ризик виникнення помилок чи викривлення фінансової звітності є особливо великим;

— засобів і процедур контролю, що передбачені в галузях системи обліку витрат.

В ТОВ «Сільпо-фуд» формування облікової інформації здійснюється завідуючим відділом товарного обліку за допомогою програми «Рубікон». Вважаємо, що систему обліку на підприємстві можливо і навіть потрібно вдосконалювати, так як, наприклад, на окремому магазині є відсутнім відділ бухгалтерського обліку, а обліком займається людина, в якій навіть не має відповідної освіти, тобто, відсутня кваліфікація і є лише сподівання на професіональний досвід працівника, так як завідуючим відділу можливо стати лише пройшовши іспити та маючи досвід роботи у відповідній сфері.

2. Методом управління ризиками, що впливають на операційні витрати в ТОВ «Сільпо-фуд» є розподіл ризику. Даний інструмент заснований на часткову передачу ризику партнерам, наприклад, угода між оптовим і роздрібним торговцем про повернення частини нереалізованого товару.

Нами було запропоновано два способи покращення контролю за операційними витратами (перелік трудової участі та систему зберігання товару на складі), що було успішно запроваджено на підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд». Пропозиції мають свої апробації та позитивні результати в роботі підприємства торгівлі.

3. В третьому підрозділі було сформовано організаційно-інформаційну модель контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання. Було визначено предмет, об'єкти і суб'єкти контролю. Також, було зазначено показники, джерела інформації та етапи контролю. І, звичайно нами було також виділено методи обробки економічної інформації у сфері контролю операційних витрат.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Аналітичні процедури контролю витрат операційної діяльності підприємств торгівлі

Аналітичні процедури - це аналіз співвідношень і закономірностей, заснованих на відомостях про діяльність особи, що підлягає контролю а також вивчення зв'язку цих співвідношень і закономірностей з іншою наявною в розпорядженні аудитора інформацією або причин можливих відхилень від неї. Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури на стадії планування і завершальній стадії аудиту, а також може використовувати їх на інших стадіях. [39]

Аналітичні процедури регламентуються МСА 520 «Аналітичні процедури».

Обсяг і складність аналітичних процедур залежить від мети, етапу аудиторського процесу, виду діяльності підприємства-клієнта, достовірності та адекватності їх інформаційного забезпечення, професійного судження аудитора.

В основу обґрунтування діяльності використання аналітичних процедур на дослідницькому етапі як процедур по суті слід покласти певні фактори, а саме (МСА 520 «Аналітичні процедури», підрозділ III)[39]:

- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень з урахуванням оцінки ризику суттєвого викривлення;
- достовірність даних, яка залежить від джерела інформації, порівнянності інформації, контролю за підготовкою інформації;
- точність прогнозу результатів аналітичних процедур по суті, ступінь можливого інформації, наявність як фінансової, так і не фінансової інформації;
- прийнятність величини відхилення облікових сум від прогнозних даних.

До найпоширеніших аналітичних процедур в контролі витрат операційної діяльності торговельного підприємства можна віднести загальну перевірку на достовірність, аналіз тенденцій, залежностей, коефіцієнтів, перевірку фізичної наявності, повторне проведення операцій.[33]

Якщо вести мову про завдання, котрі постають перед контролером в процесі проведення аналітичних процедур в контролі операційних витрат, можна виділити наступні[33]:

- вивчення діяльності торговельного підприємства та виявлення загальних факторів, які впливають на нього;
 - здійснення оцінки фінансового стану та перспективи безперервності його діяльності;
 - забезпечення скорочення кількості детальних аудиторських процедур;
 - забезпечення методичного інструментарію тестування.
- Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури» [с. 457] аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації з:

- порівняльною інформацією за попередні періоди;
- очікуваними результатами, зокрема прогнозами та попередніми розрахунками аудитора;
- аналогічною інформацією для галузі, із середніми показниками у ній та іншими підприємствами подібного розміру.

В табл. 3.1. наведено класифікацію способів застосування аналітичних процедур.

Як видно з наведеної таблиці, аналітичні процедури можуть здійснюватися різними способами. Найбільш часто застосовуються:

- не кількісні аналітичні процедури [93, с. 184];
- прості кількісні аналітичні процедури (спосіб простого порівняння);
- складні кількісні аналітичні процедури (комплексний аналіз із застосуванням статистичних методів, факторний аналіз і ін.).

Таблиця 3.1.

Способи застосування аналітичних процедур

Критерій порівняння <i>1</i>	Види порівнювальної інформації <i>2</i>
Порівняння фінансової та іншої інформації контрольного підприємства	З порівнювальною інформацією за попередні періоди; З очікуваними результатами діяльності підприємства (кошторисами або прогнозами) З інформацією організацій, що ведуть аналогічну діяльність
Розгляд взаємозв'язків	Між елементами інформації, які, ймовірно, повинні відповідати прогнозованому зразку, виходячи з досвіду аудитора; Між фінансовою інформацією та іншою інформацією.
Спосіб аналізу	Просте порівняння; Комплексний аналіз із застосування складних статистичних методів;
Міра агрегування інформації, що аналізується	Консолідована фінансова звітність

	Фінансова звітність дочірніх організацій, підрозділів або сегментів Окремі елементи фінансової інформації
Етапи аудиту, на яких використовуються аналітичні процедури	Планування аудитором характеру, тимчасових рамок і обсягу інших аудиторських процедур (оцінка аудиторського ризику) Проведення аудиторських (аналітичних) процедур перевірки по суті, коли їх застосування може бути більш ефективним, ніж проведення детальних тестів операцій і залишків по рахунках бухгалтерського обліку з метою зниження ризику невиявлення щодо конкретних передумов підготовки фінансової звітності Загальна оглядова перевірка фінансової звітності на завершальній стадії аудиту

Проаналізуємо склад операційних витрат ТОВ «Сільпо-фуд» за елементами за 2017 рік, який наведено на рис. 3.2.

Елементи операційних витрат

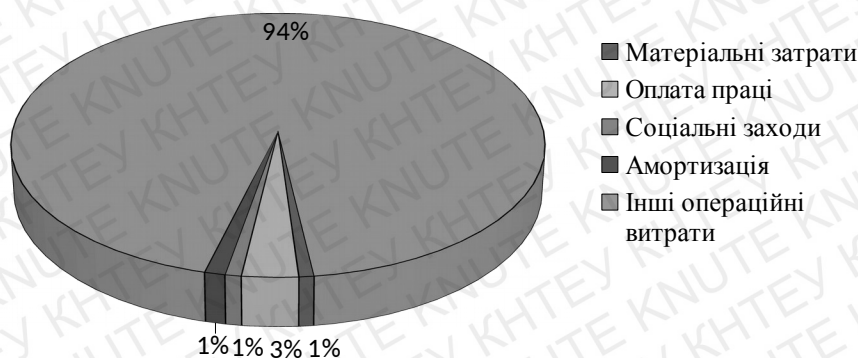


Рис. 3.2. Склад операційних витрат

Як свідчить аналіз операційних витрат ТОВ «Сільпо-фуд» за елементами, то найбільшу частку в них становлять інші операційні витрати (94%). Найбільш вагомою складовою в цій частині операційних витрат є велика кількість знецінених запасів та втрати від нестач і псування товарів.

Порівняємо склад та суму операційних витрат за 2017 та 2016 роки (рис. 3.3.)



Рис. 3.3. Порівняння операційних витрат 2016-2017рр.

Поглянувши на гістограму ми можемо помітити значний перепад в сумі операційних витрат. Таке явище викликано тим, що у 2017 році відбулась перебудова в структурі Fozzy Group (Фоззі Груп) – мережа, що включає супермаркети «Сільпо», «Фора», мережу аптек і т.д. Спочатку до її складу входила загальна мережа під назвою «Фоззі-фуд» і до неї включались мережі «Сільпо», «Фора» та «Фоззі», а в 2017 пройшов перерозподіл і від «Фоззі-фуд» відділився окремо «Сільпо-фуд», до складу якого включаються лише супермаркети мережі «Сільпо». Тому логічно, що сума витрат зменшиться, так як зменшилась кількість учасників мережі.

Важливим етапом аналізу операційних витрат є оцінка їх динаміки, складу і структури, яка проводиться за економічними елементами.

Здійснимо динамічний аналіз, який дозволяє не лише оптимізувати функціонування підприємства в умовах ринкової економіки, а й виявляє проблему раціонального витрачання ресурсів, докорінно поліпшує управління витратами для забезпечення конкурентоспроможності продукції, а відтак при зменшенні обсягу витрат збільшуються доходи. Мета аналізу

витрат обумовлена можливими варіантами розвитку підприємства у майбутньому (табл.3.4., 3.5.)

Таблиця 3.4.

Динамічний аналіз операційних витрат ТОВ «Сільпо-фуд»

№ з/п	Показник	2015	2016	2017	Відхилення 16/17		Відхилення 17/16	
					абсолютне	відносне	абсолютне	відносне
	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Адміністративні витрати	667897	748781	51574	80884	1,308111	-697207	-93,1123
2	Витрати на збут	6183267	6547372	214012	364105	100,7167	-6333360	-96,7313
3	Інші операційні витрати	361514	249464	52426	-112050	-6,74277	-197038	-78,9845
4	Інші витрати	1661779	1110509	3123598	-551270	-33,1735	2013089	181,2762

З таблиці 3.4. ми бачимо, що витрати характеризуються за чотирма показниками, а саме: адміністративні витрати з 2015 по 2016 роки зростають на 80884 тис.грн , а з 2016 по 2017 роки спостерігається тенденція до зменшення на 93 %. Витрати на збут змінюються за тим же принципом, а от інші операційні витрати з кожним роком все зменшуються.

Всі зміни відобразимо в рис. 3.5.

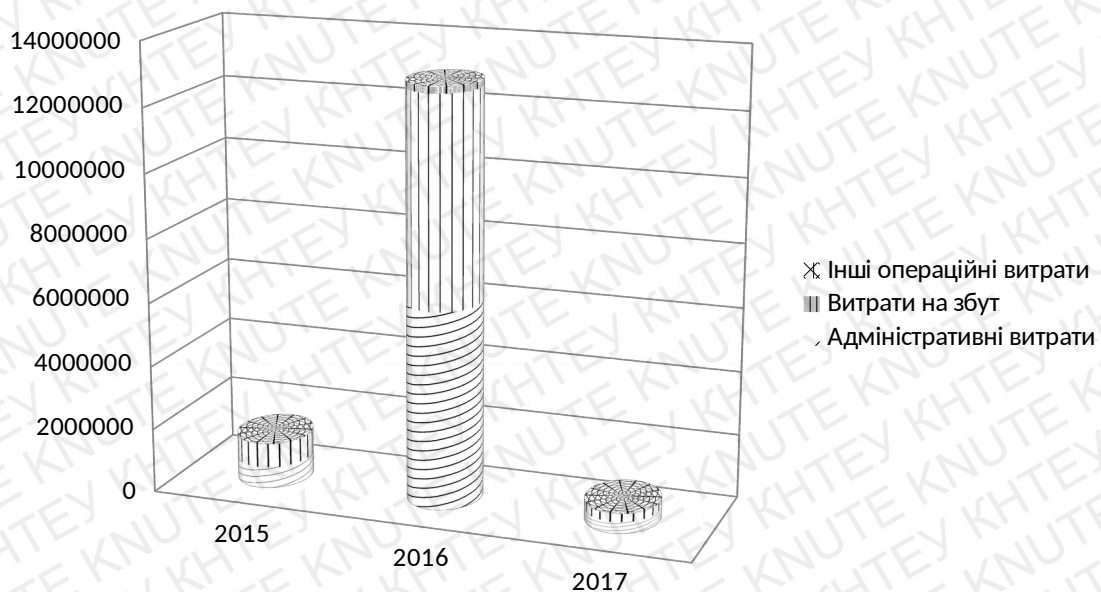


Рис. 3.5. Динаміка операційних витрат 2015-2017 рр.

Для аналізу структури операційних витрат за елементами та вивчення розвитку їх динаміки у ТОВ «Сільпо-фуд» за 2015 та 2017 роки доцільно користуватися аналітичною таблицею 3.6.

Таблиця 3.6.

Структура операційних витрат за елементами ТОВ «Сільпо-фуд»

№ з/п	Елемент витрат	2015	2016	2017	Абсолютне відхилення		Питома вага у витратах, % (2017)
					2016	2017	
	2	3	4	5	8	7	8
1	Матеріальні витрати	735017	657884	2602	-77133	-655282	0,818208
2	Витрати на оплату праці	1594053	2011362	9870	417309	-2001492	3,103656
3	Відрахування на соціальні заходи	284414	422331	2824	137917	-419507	0,888017
4	Амортизація	315343	329299	3587	13956	-325712	1,127945
5	Інші операційні витрати	4283851	4124741	299129	-159110	-3825612	94,06217
6	Разом витрат	7212678	7545617	318012	332939	-7227605	100

З даних таблиці 3.6 ми бачимо, що всі елементи витрат у 2017 році значно зменшились: матеріальні витрати на 655,3 тис. грн.; витрати на оплату праці - на 2001,5 тис. грн.; відрахування на соціальні заходи - на 419,5 тис. грн.; амортизація - на 325,7 тис. грн.; інші операційні витрати - на 3825,6 тис. грн.

Отже, ми бачимо, що у 2017 році найбільшу вагу займали інші операційні витрати (94,06). На другому місці знаходяться витрати на оплату праці - 3,1%, на третьому місці - амортизація (1,13%), відрахування на соціальні заходи - 0,89%, 0,82% складають матеріальні витрати - найменша вага.

Важливим етапом аналізу витрат операційної діяльності торговельних підприємств є оцінка ефективності їх формування, яку можна визначити співвідношенням величини понесених операційних витрат та отриманого прибутку або ж доходу. Основними показниками, які необхідно визначити в ході такого аналізу є рівень витрат операційної діяльності, витратовіддача та рентабельність витрат. Результати розрахунків наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7.

Аналіз ефективності операційних витрат ТОВ «Сільпо-фуд»

Показник	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
Чистий товарооборот	23553489	33437216	37038616	47036852	1548100
Сума операційних витрат	4025432	4747622	7212678	7545617	318012
Прибуток операційної діяльності	368957	1160196	380290	-150301	-63063
Витратовіддача, %	585,12	704.29	513,52	623,37	4868,09
Рентабельність операційних витрат, %	9,16	24,44	5,27	-1,99	-19,83

Рентабельність операційних витрат характеризує прибутковість операційних витрат. В останні роки підприємство не можна назвати стабільно прибутковим.

Отже, маємо зазначити, що в цілому ТОВ «Сільпо-фуд» потребує суттєвого удосконалення системи управління операційними витратами, зокрема в напрямку коригування обсягів та структури витрат операційної діяльності.

За допомогою традиційних (детермінованих) методів факторного аналізу нами здійснено кількісну оцінку впливу чинників на суму і рівень витрат операційної діяльності.

Пропонуємо використати нижченаведену модель залежності рівня витрат операційної діяльності:

$$P_{\text{витр.оп.}} = \frac{B_{\text{оп.}}}{T} \times 100\% \quad (2),$$

$P_{\text{витр.оп.}}$ – рівень витрат операційної діяльності;

$B_{\text{оп.}}$ - сума витрат операційної діяльності підприємства;

T – обсяг товарообороту.

Здійснимо факторний аналіз методом ланцюгових підстановок:

Значення показника, що аналізується, у базовому періоді (2016 р.):

$$P_6 = \frac{B_6}{T_6} \times 100\% = \frac{7545617}{47036852} \times 100 = 16,04\%.$$

Рівень витрат при зміні суми витрат операційної діяльності складатиме:

$$P_B = \frac{B_{зв}}{T_6} \times 100\% = \frac{318012}{47036852} \times 100 = 0,68 \%.$$

Рівень витрат при зміні обсягу товарообороту складатиме:

$$P_T = B_{зв} / T_{зв} \times 100\% = 318012 / 1548100 \times 100 = 20,54\%.$$

В тому числі під впливом зміни факторів:

- суми витрат операційної діяльності:

$$\Delta P_B = P_B - P_6 = 0,68 - 16,04 = -15,36 \%.$$

- обсягу товарообороту:

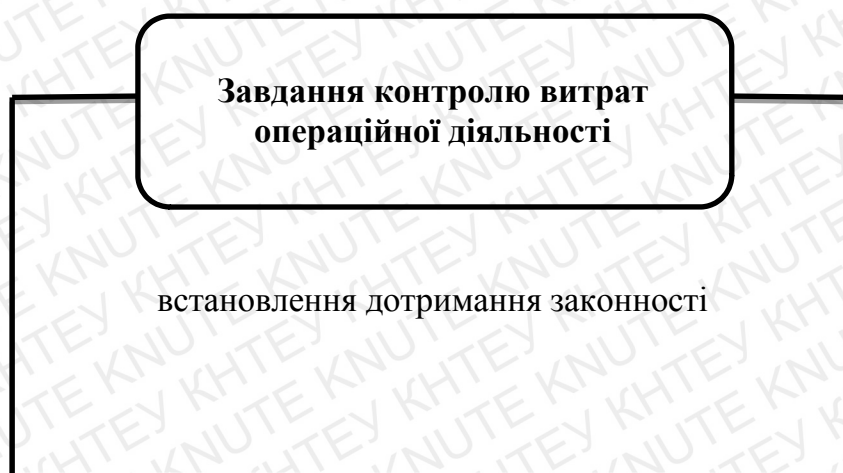
$$\Delta P_T = P_T - P_B = 20,54 - 0,68 = 19,86 \%.$$

Проаналізувавши всі фактори, які вплинули на збільшення рівня операційних витрат, можемо зробити висновок, що це збільшення відбулось за рахунок зменшення обсягу товарообороту та збільшення суми операційних витрат.

3.2. Організація та методика контролю витрат операційної діяльності підприємств торгівлі.

Результатами діяльності підприємства, до яких прагнуть всі керівники є його прибутковість і ліквідність, що цілком залежать від його доходів та витрат. Тому удосконалення питань з контролю витрат є дуже важливим завданням. Оскільки саме доцільність, розумність и ефективність операційних витрат дадуть підприємству додаткові резерви для збільшення свого прибутку.

Завдання контролю витрат операційної діяльності визначено на рис. 3.8



і достовірності відображення
операційних витрат

відстеження правильності визначення
операційних витрат та їх
відображення в обліку

виявлення факторів, що впливають на
виникнення операційних витрат і пошук
резервів до їх зниження

Рис. 3.8. Завдання контролю витрат операційної діяльності

Метою контролю витрат операційної діяльності є встановлення об'єктивної думки щодо повноти, правдивості та неупередженості первинних документів, бухгалтерських даних і звітності підприємства в частині його операційних витрат. [25]

Методичні прийоми контролю витрат операційної діяльності включають обстеження діяльності окремих об'єктів підприємства, арифметичну перевірку визначення витрат, зустрічну перевірку витрат, а також групування та систематизації виявлених порушень і недоліків, складання допоміжних робочих документів контролером та актів перевірки.[25]

Документальна і фактична перевірки проводяться щодо дотримання вимог законів та інших нормативно-правових актів.[25]

Документальна перевірка передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною та фінансовою звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової звітності.

Фактична перевірка передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт. Посадові особи служби мають право вимагати від керівників об'єкта

контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб служби та за участю матеріально-відповідальних осіб, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт - також представників суб'єкта господарювання - виконавців робіт.[25]

Контроль втрат операційної діяльності в Україні проводить Державні фіскальна служба України (далі ДФС).

ДФС здійснює свої перевірки на основі плану-графіку перевірок. 10 жовтня 2018 року ДФС оприлюднила оновлений планк-графік планових перевірок. Згідно з оновленим планом-графіком у 2019 році відбудеться 8634 планова податкова перевірка. Це на 40 перевірок більше, ніж у плані-графіку за вересень.

За даними онлайн-сервісу VKURSI, 165 юридичних осіб додано до плану, 127 виключено з плану, по 20 компаніям дата перевірки перенесена. Також, загалом 24 органи держнагляду мають право прийти на планову перевірку до кінця 2018 року.

Під час документальної планової перевірки діяльність підприємця перевіряється комплексно, тому вона вважається найважливішою. Детально вивчаються взаємовідносини з іншими платниками податків (контрагентами), з'ясовується питання щодо правомірності та повноти визначення фінансового результату за видами діяльності, а також суми податків, які мають бути сплачені до бюджету.

Періодичність проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання-фізичних осіб визначається залежно від ступеня ризику в їхній діяльності - високого, середнього чи незначного.

Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж один раз на три календарні роки, із середнім - не

частіше ніж один раз на два календарні роки, з високим - не частіше одного разу на рік.

Рішення на проведення документальної планової перевірки приймає керівник контролюючого органу. Воно оформляється відповідним наказом.

Не пізніше, ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки підприємцю має бути вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати, коли вона розпочнеться. Повідомлення підписується керівником (заступником керівника) контролюючого органу, завіряється гербовою печаткою та реєструється.

Посадові особи контролюючого органу мають право розпочати перевірку лише після пред'явлення таких документів:

- відповідного направлення;
- копії наказу на проведення перевірки;
- службових посвідчень фахівців.

Строки проведення документальної планової перевірки встановлені ст. 82 Податкового кодексу. Планова перевірка не має перевищувати 10 робочих днів для суб'єктів малого підприємництва.

Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш, як на 5 робочих днів для суб'єктів малого підприємництва, для інших платників податків - не більш, як на 10 робочих днів.

Згідно з пп. 75.1.2 ПК предметом документальної перевірки є:

- своєчасність, достовірність, повнота нарахування і сплати всіх передбачених податків і зборів ПК;
- дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи;

- дотримання роботодавцем трудового законодавства в частині укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із найманим працівником.

Документальна перевірка проводиться на підставі:

- податкових декларацій (розрахунків);
- фінансової, статистичної та іншої звітності;
- реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом; первинних документів, що використовуються в обліку та пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДФС;
- інших отриманих у встановленому порядку податковим органом документів і податкової інформації, у тому числі і за результатами перевірок інших платників податків (наприклад, контрагентів перевірюваного).

Результати перевірки оформляються згідно з вимогами ст. 86 ПК. Так, результати документальних і фактичних перевірок оформляються актом (у разі виявлення порушень) або довідкою (якщо порушення не виявлені) (п. 86.1 ПК).

Процедура проведення документальних перевірок також регулюється:

1. Порядком оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами, затвердженим наказом Мінфіну від 14.03.13 р. № 395 (далі – Порядок № 395);
2. Порядком оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженим наказом Мінфіну від 20.08.15 р. № 727 (далі – Порядок № 727).

Якщо порушення виявлено в результаті камеральної перевірки, то на підставі п. 86.2 ПК складається акт у двох примірниках. Один примірник акта

вручається або відправляється платникові податків протягом 3 робочих днів із дня його підписання (п. 86.2 ПК). За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках. Довідка вручається платникові податків особисто, ознайомитися з нею і підписати її платник податків зобов'язаний протягом 5 робочих днів з дня її вручення (п. 86.11 ПК).

Якщо платник податків не згоден з висновками і фактами, зазначеними в акті перевірки, він може подати свої заперечення до акта протягом 5 днів із дня його отримання (п. 86.7 ПК).

Заперечення розглядаються протягом 7 робочих днів після їх отримання. Потім орган ДФС направляє платникові податків відповідь у порядку, передбаченому ст. 58 ПК (п. 86.7 ПК).

Типовими ненавмисними помилками (порушеннями) у сфері контролю операційних витрат є:

- неправильне віднесення операційних і позареалізаційних витрат до того чи іншого періоду;
- витрати, які ще фактично не були понесені, були відбиті в бухгалтерських регістрах економічного суб'єкта;
- помилкове віднесення понесених витрат на збільшення вартості активів або помилкове списання витрат, що підлягають включенню у вартість активів, на рахунки обліку.

А ось до навмисних ми можемо віднести:

- навмисне заниження витрат шляхом пропуску сум;
- навмисне завищення витрат шляхом перекручування сум чи неправильного віднесення витрат до того чи іншого періоду;
- неправильна класифікація витрат для забезпечення виконання чи завищення запланованих показників результатів діяльності;
- навмисне завищення витрат для приховання фактів неналежного використання грошових коштів;
- оплата фіктивних витрат[18].

Провівши дослідження на ТОВ «Сільпо-фуд» можемо зробити висновок, що серед основних проблемних зон, з якими вже стикається підприємство, можна виділити:

- недостатній контроль в галузі розподілу обов'язків;
- недостатній контроль в управлінській сфері.

Якщо говорити про недостатній контроль в сфері розподілу обов'язків, то ми можемо стикнутись з моральними ризиками, тобто – шахрайством з боку працівників, що звичайно призведе до підвищення обсягу операційних витрат. Вирішити недоліки в цій сфері ми уявляємо можливим, якщо:

- ТОВ «Сільпо-фуд» проведе заходи з приводу збільшення контролю з боку адміністрації;
- буде введено додаткові управлінські звіти з чітко зазначеними термінами надання результатів внутрішнього аналізу, показники яких будуть порівнюватися з показниками результатів аналізу інших магазинів керівниками ТОВ «Сільпо-фуд».

Стосовно недостатнього контролю в управлінській сфері, то ТОВ «Сільпо-фуд» неодмінно ризикує в контексті того, що є практично відсутнім нагляд за впровадженням і реалізацією системи внутрішнього контролю на підприємстві. Задля вирішення даної проблеми необхідно пройти декілька кроків:

- чітко сформулювати та документально оформити зони відповідальності кадрового складу;
- за можливості підприємства створити планово-економічний відділ, до функцій якого входитиме планування та контроль, зокрема за витратами підприємства;
- розгляд можливостей залучення консалтингових та аудиторських фірм, а також фірм щодо дослідження ринків (адже на підприємстві проводиться лише обов'язковий аудит один раз на рік).

Ми вважаємо, що для підвищення рівня фінансового контролю в Україні необхідно залучати громадський контроль в зв'язку з поживанням

демократизації українського суспільства й державної влади, підвищенням ролі громадськості в побудові соціальної правової держави та формуванням громадянського суспільства.

На законодавчому рівні громадський контроль в основному ґрунтується на Конституції України (зокрема ст. 38), ЗУ «Про громадські об'єднання» та ЗУ «Про інформацію». Крім того, в інших нормативних актах присутні норми, які так чи інакше регламентують організацію та здійснення громадського контролю.

Вважаємо за необхідне визначити дефініцію «громадський контроль».

Громадський контроль – це інструмент громадянського суспільства, який забезпечує відповідність діяльності органів державної влади, підприємств та організацій усіх форм власності інтересам суспільства та окремих громадян.

Головною метою громадського контролю можна визначити забезпечення відповідності діяльності органів державної влади та організацій усіх форм власності інтересам суспільства та окремих громадян.

На нашу думку, об'єктами громадського контролю є: органи державної влади, місцевого самоврядування, підприємства та організації усіх форм власності, а також громадяни та їх об'єднання.

Суб'єктом громадського контролю ми визначаємо громадянське суспільство, яке включає в себе: громадян, громадські об'єднання та іноземців, які проживають в країні на законних підставах протягом певного періоду.

Предметом громадського контролю можна визначити саме діяльність вище зазначених об'єктів.

Намагаючись вирішити проблеми громадського контролю в Україні, ми пропонуємо створити орган громадського контролю, а на його базі – підвідомчий орган фінансового громадського контролю, основною метою діяльності якого буде забезпечення ефективного функціонування фінансового громадського контролю в Україні.

Відповідно до мети діяльності, основними завданнями органу будуть:

1. Координація діяльності суб'єктів громадського фінансового контролю та допомога в його здійсненні.
2. Розробка та удосконалення методології, інструментарію та форм здійснення громадського фінансового контролю.
3. Забезпечення адекватної реакції на результати фінансового громадського контролю.
4. Законодавча ініціатива у сфері фінансового контролю.

Відповідно до поставлених завдань орган громадського фінансового контролю виконуватиме такі функції:

- Координаційна;
- Методологічна;
- Виконавча;
- Законодавча ініціатива.

Вважаємо, що запропонований орган буде ефективною системою, що допоможе зробити систему фінансового контролю загалом, та оподаткування зокрема більш прозорою, знизити прояви корупції, а стосовно підприємств – зробить їх діяльність більш зрозумілою для громадян, а також більш економічно вигідною для керівного складу підприємств.

Вважаємо, що першочерговими завданнями у запропонованому нами напрямку будуть:

- створення уніфікованої теоретичної бази громадського контролю;
- створення та прийняття законопроектів, які б вдосконалили та систематизували існуючу нормативну базу функціонування громадського контролю.

3.3. Контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі в умовах використання сучасних інформаційних технологій

Одним з шляхів удосконалення контролю витрат операційної діяльності підприємств є використання автоматизованих обліково-аналітичних систем, застосування яких дозволяє підвищити якість, оперативність, точність й об'єктивність вихідної інформації та надати її у зручному для прийняття управлінських рішень вигляді.[79]

Не претендуючи на повний аналіз досліджень у галузі формування інформаційних систем і технологій контролю підприємств, зауважимо, що на сьогодні така проблематика зумовлює значний інтерес серед науковців та практиків.

Одним із найбільш потужних інструментів конкурентної боротьби є впровадження на підприємстві сучасної інформаційної системи, за допомогою якої стають можливими використання інноваційних інструментів для обслуговування клієнтів; підвищення ефективності роботи; освоєння нових ніш для ведення бізнесу; аналіз бізнес-процесів підприємства; оптимізація, формалізація, опис бізнес процесів; оформлення проектної документації; автоматизація бізнес-процесів підприємства; впровадження та супровід програмних продуктів.[40]

Технічні можливості для реалізації різних рішень в галузі побудови інформаційних систем нині надзвичайно широкі і цілком доступні. Все більша кількість виробників підтримують роботу своїх систем на різних платформах і гарантують підключення до систем різних пристроїв.[40]

Сьогодні є можливість підключитися до локальної мережі компанії в будь-який момент. Керівник може контролювати роботу підлеглого звідки завгодно в режимі реального часу.

Важливим елементом інформаційної системи сучасного підприємства є ІТ-інфраструктура. Вона є єдиним комплексом програмних, технічних, комунікаційних, інформаційних та організаційно-технологічних засобів забезпечення функціонування підприємства, а також засобів управління ними [14]

Для забезпечення ефективної діяльності сучасні підприємства потребують ІТ-інфраструктуру, що складається з інтегрованого комплексу систем, програм і служб. ІТ-інфраструктура повинна бути цілісною, максимально надійною, логічно спроектованою, володіти великим запасом міцності, не тільки відповідати поточному стану бізнесу, але й враховувати його розвиток у майбутньому.

На сьогодні вітчизняний ринок інформаційних систем і технологій контролю насичений пакетами прикладних програм, розробниками яких здебільшого є зарубіжні компанії, проте й спостерігається розвиток вітчизняних технологій ведення обліку.

Звичайно, вагомим внеском у сфері розвитку вітчизняних контрольних систем і технологій є запозичення зарубіжного досвіду, який створив ефективні системи управління суб'єктами господарювання, проте більшість з них є дорогими.

Разом з тим, система контролю та сам контрольний процес на сьогодні ставлять нові вимоги до формування та оброблення інформації та прийняття ефективних рішень на цій основі.

Для автоматизації контролю найнеобхіднішим є автоматизація обліку. Науковці виокремлюють сучасний етап (з 90-х років ХХ ст.) розвитку інформаційних технологій бухгалтерського обліку, який називають етап комунікації, що характеризується створенням інтегрованих програмних засобів, які поєднують кілька предметних областей автоматизації. Це дало змогу перейти від паперових технологій обліку до електронного обліку (використання електронних документів, електронного підпису, електронного офісу) [77]. Сучасний стан ринку ІС систем в Україні представлений різноманітними автоматизованими системами бухгалтерського обліку, найбільш поширені та адаптовані до вітчизняної практики подано в табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Ринок програмних продуктів ведення обліку в Україні

№	Програма	Розробник
---	----------	-----------

1	ІС Підприємство	Фірма "1С" (РФ)
2	Галактика ERP	Галактика (РФ)
3	SAP. SAP R 3	SAP AG (Німеччина)
4	DeloPro	Ксиком Софт (Україна)
5	Microsoft Dynamics AX	Microsoft (США)
6	BAAN-IV	BAAN (Американсько-голландська компанія)
7	SCALA	Bestlutsmodeller AB (Шведська компанія)
8	Terrasoft -CRM	Terrasoft (РФ)
9	ERP система BSI	Бізнес сервіс (Україна)
10	ABD	Інформаційна система "ИНЕК" (Україна)
11	B52	Студія Плюс (Україна)
12	ERP Марка	Компанія Марка (Україна)

Джерело: [14]

Зрозуміло, що існує безліч різновидів подібних програм і їх кількість постійно і невпинно зростає.

Хоча найпоширенішим програмним продуктом на ринку ІС в Україні залишається системи фірми "1С" (в приватних компаніях), заслуговують на увагу й інші програмні продукти, які відповідають запитам користувачів різних рівнів. Саме до таких й відносять ІС управління підприємством, за допомогою яких можна автоматизувати окремі бізнес-процеси підприємства або їх комплекс. При автоматизації комплексу бізнес-процесів такі інформаційні системи називають інтегровані корпоративні інформаційні системи (ІКІС). ІКІС містить комплекс взаємопов'язаних складових, призначених для організації бізнес-процесів і організації потоків інформації засобами документообігу [21].

Сучасні ІС обліку, зокрема й ІКІС, що представлені на вітчизняному ринку, мають відповідати таким вимогам: функціональна повнота системи; локалізація ІС до вітчизняних умов роботи підприємства; надійний захист інформації; наявність доступу до розподілених мереж; наявність інструментальних засобів адаптації та супроводу системи; забезпечення обміну даними; можливість інтеграції та консолідації інформації, даних, додатків; наявність спеціальних засобів оцінки стану системи в процесі експлуатації [21, с. 51].

Сучасні інформаційні системи дають змогу моделювати операційні витрати, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень. Основною перевагою ведення обліку витрат 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» можна досягти ефекту в частині: наскрізного і своєчасного оперативно-виробничого планування й обліку продажів, що дає змогу на 20–30% знизити витрати безпосередньо в центрах відповідальності; уникнення нестач матеріальних цінностей на 3–5%; зниження необґрунтованої видачі запасів у виробничі підрозділи на 10–15%; зниження собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат на 3–5% [57].

Ефективний контроль витрат в автоматизованій системі управління підприємством 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. [12]

В основу кодування структурних підрозділів пропонуємо покласти принцип співвідношення процесів у діяльності підприємства (постачання, збуту продукції та управління підприємством) і місць їх здійснення (конкретних структурних підрозділів), що враховано при моделюванні поточних витрат підприємства. [12]

Останнім часом почали впроваджувати сучасні аналітичні системи, призначені для вирішення завдань оперативного управління підприємством на основі даних реального часу. До корпоративних інтегрованих

інформаційних систем нового покоління належать системи на базі сервісно-орієнтованих технологій. Представником систем цього класу є система Epicor 9, розроблена компанією Epicor Software (NASDAQ: EPIC). Це міжнародна компанія, що розробляє рішення для виробничих підприємств, дистрибуції, роздрібної торгівлі, готельного бізнесу, сервісних компаній. Система містить засоби для управління ресурсами підприємства (ERP), взаєминами з клієнтами (CRM), ланцюгами поставок (SCAM), бізнес-процесами послуг (PSA), а також має такі інструменти:

- інструмент аналізу, який призначений для ефективного управління діяльністю підприємств (EPM – Epicor Enterprise Performance Management) та дає змогу подати необхідну користувачеві інформацію в потрібний йому час;
- інструмент Epicor True SOA, який дає змогу об'єднувати систему з Web 2.0. Можна здійснювати пошук необхідної інформації на рівні підприємства та комунікації у режимі реального часу, використовувати онлайн-ресурси, розподілених по всьому світу;
- взаємодія з програмами компанії Microsoft-MS Outlook, SharePoint, Word, Excel.

На підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд» працюють внутрішні інтегровані корпоративні системи – «Рубікон» та «Фоззі-клієнт», що дуже добре себе зарекомендували та задовольняють всі потреби підприємства.

Програма «Рубікон» дозволяє відстежувати терміни придатності товарів (що дозволяє уникнути збільшення операційних витрат через підвищення рівня витрат від псування товару); кількість залишків по кожному артикулу товару, кількість очікуваного товару (товару в дорозі або того, що замовлено і завантажено на складі).

Програма «Фоззі-клієнт» в контексті контролю за операційними витратами допомагає у відстеженні переміщень товарів між відділами (з овочевого на кулінарію, наприклад), а також відображує усі дійсні акції та знижки по товарам.

Висновки до розділу 3

Проаналізувавши контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі ми дійшли нижченаведених висновків.

1. Аналітичні процедури є надзвичайно важливою ланкою у системі контролю витрат операційної діяльності.

До найпоширеніших аналітичних процедур в контролі витрат операційної діяльності торговельного підприємства можна віднести загальну перевірку на достовірність, аналіз тенденцій, залежностей, коефіцієнтів, перевірку фізичної наявності, повторне проведення операцій.

ТОВ «Сільпо-фуд» потребує суттєвого удосконалення системи управління операційними витратами, зокрема в напрямку коригування обсягів та структури витрат операційної діяльності.

За допомогою традиційних (детермінованих) методів факторного аналізу нами здійснено кількісну оцінку впливу чинників на суму і рівень витрат операційної діяльності.

Проаналізувавши всі фактори, які вплинули на збільшення рівня операційних витрат, можемо зробити висновок, що це збільшення відбулось за рахунок зменшення обсягу товарообороту та збільшення суми операційних витрат.

2. Результатами діяльності підприємства, до яких прагнуть всі керівники є його прибутковість і ліквідність, що цілком залежать від його доходів та витрат. Тому удосконалення питань з контролю витрат є дуже важливим завданням. Оскільки саме доцільність, розумність і ефективність операційних витрат дадуть підприємству додаткові резерви для збільшення свого прибутку.

Типовими ненавмисними помилками (порушеннями) у сфері контролю операційних витрат є:

- неправильне віднесення операційних і позареалізаційних витрат до того чи іншого періоду;

- витрати, які ще фактично не були понесені, були відбиті в бухгалтерських регістрах економічного суб'єкта;
- помилкове віднесення понесених витрат на збільшення вартості активів або помилкове списання витрат, що підлягають включенню у вартість активів, на рахунки обліку.

Вважаємо за необхідне створенням на базі органу громадського контролю створення підвідомчого відділу з питань контролю доходів, витрат та фінансових результатів, що контролюватиме діяльність підприємств сфері оподаткування, віднесення до витрат діяльності, недопущення завищення підприємством витрат з метою зниження доходів.

На нашу думку, запропонований орган буде ефективною системою, що допоможе зробити систему оподаткування більш прозорою, знизити прояви корупції, а стосовно підприємств – зробить їх діяльність більш зрозумілою для громадян, а також більш економічно вигідною для керівного складу підприємств.

3. Найпоширенішим програмним продуктом на ринку інформаційних систем в Україні залишається системи фірми "1С" (в приватних компаніях), але, вважаємо, що заслуговують на увагу й інші програмні продукти, які відповідають запитам користувачів різних рівнів. Саме до таких й відносять ІС управління підприємством, за допомогою яких можна автоматизувати окремі бізнес-процеси підприємства або їх комплекс.

Останнім часом почали впроваджувати сучасні аналітичні системи, призначені для вирішення завдань оперативного управління підприємством на основі даних реального часу. До корпоративних інтегрованих інформаційних систем нового покоління належать системи на базі сервісно-орієнтованих технологій. Представником систем цього класу є система Epicor 9, розроблена компанією Epicor Software (NASDAQ: EPIC).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження щодо методики та організації контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання можна зробити такі висновки:

1. Поняття «операційна діяльність» має неоднозначний характер, оскільки в сучасних наукових розробках та законодавстві не повністю розкривається економічна сутність цього терміну.

Проаналізувавши праці науковців та зробивши відповідні висновки вважаємо за доцільне дати власне визначення категорії «операційні витрати».

Операційні витрати – це витрачені ресурси підприємства, що мають високоризиковану природу, відображають ефективність та результативність господарської діяльності підприємства і є необхідними для звичайної, повсякденної діяльності підприємства, задля реалізації його головної місії і безперервного ведення бізнесу.

2. Вважаємо за доцільне також доповнити, розширити класифікацію видів операційних витрат, внісши до неї ознаку «За ступенем ризикованості витрат», що має такі види: високоризиковані, середньоризиковані і

низькоризиковані. Витрати діляться в ній в залежності від кількості того ризику, який може збільшити ці витрати та ступеня впливу цього ризику. Наприклад, до високоризикованих витрат ми можемо віднести витрати на службові відрядження, витрати від знецінення/псування товару, так як в них вкрай можливі різні маніпуляції, що призводять до збільшення витрат.

3. Огляд нормативно-правових актів та спеціальної літератури дав можливість глибше ознайомитися з особливостями становлення та розвитку контролю та аналізу в Україні, порівняти національні та міжнародні стандарти, порівняти нормативні акти за обсягами їх впливу та перевірити на відсутність суперечностей між ними, визначити межі дії нормативних актів, вимоги та інші особливості.

Варто зазначити, що в результаті проведеного економіко-правового аналізу та огляду нормативної і спеціальної літератури з питань аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємств виявлено нескінченну кількість джерел, у яких це питання висвітлено усебічно та досить вичерпно.

4. Облікова система торговельного підприємства щодо витрат має складатися з таких елементів:

- облікової політики й основних принципів ведення бухгалтерського обліку витрат;
- організаційної структури підрозділу, що відповідає за підготовку звітності та ведення обліку операційних витрат;
- розподілу обов'язків і повноважень між працівниками, які відповідають за ділянку обліку витрат;
- організації і підготовки, обробки та збереження документів, що відображують господарські операції за здійснення витрат;
- порядку відображення цих господарських операцій в облікових регістрах, форм методів узагальнення даних про витрати в облікових регістрах та звітності;
- критичних сфер обліку витрат, де ризик виникнення помилок чи викривлення фінансової звітності є особливо великим;

– засобів і процедур контролю, що передбачені в галузях системи обліку витрат.

В ТОВ «Сільпо-фуд» формування облікової інформації здійснюється завідуючим віддуло товарного обліку за допомогою програми «Рубікон». Вважаємо, що систему обліку на підприємстві можливо і навіть потрібно вдосконалювати, так як, наприклад, на окремому магазині є відсутнім відділ бухгалтерського обліку, а обліком займається людина, в якій навіть не має відповідної освіти, тобто, відсутня кваліфікація і є лише сподівання на професіональний досвід працівника, так як завідуючим відділу можливо стати лише пройшовши іспити та маючи досвід роботи у відповідній сфері.

Нами було запропоновано два способи покращення контролю за операційними витратами (перелік трудової участі та систему зберігання товару на складі), що було успішно запроваджено на підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд». Пропозиції мають свої апробації та позитивні результати в роботі підприємства торгівлі.

5. До найпоширеніших аналітичних процедур в контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства можна віднести загальну перевірку на достовірність, аналіз тенденцій, залежностей, коефіцієнтів, перевірку фізичної наявності, повторне проведення операцій.

Провівши деякі аналітичні процедури на підприємстві ТОВ «Сільпо-фуд» ми дійшли до висновку, що стан справ в організації в звітному році загалом погіршився в порівнянні з попереднім періодом. По всіх показниках, окрім платоспроможності очевидними є досить негативні тенденції, а особливо – по оборотності активів.

6. Провівши аналіз підприємства ТОВ «Сільпо-фуд» та вивчивши його роботу можемо внести такі пропозиції щодо покращення контролю підприємства:

1) для зменшення об'єму окремих видів витрат визначити перелік відповідальних осіб;

2)забезпечення максимального контролю за всіма елементами операційних витрат;

3)впровадити планування операційних витрат за статтями;

4)запровадити аналіз відхилень між запланованими та фактичними операційними витратами звітного періоду;

5) запровадження порівняльного аналізу операційних витрат звітного періоду з витратами аналогічного попереднього періоду, з виявленням факторів впливу на зміну витрат;

6) проведення глобального переобліку більше ніж один раз на рік, порівняння даних переобліку з обліковими даними. Так як ТОВ «Сільпо-фуд»- велика торговельна мережа, що має великий потік товарів, має безліч витрат від знецінення/псування, а тому потребує більш пильного нагляду;

7) розглянути можливість користування послугами аудиторських фірм не лише для обов'язкового аудиту, а й задля контролю керівництвом стану справ та більш повної уваги про фінансовий стан підприємства.

8. Підводячи підсумок можна також зазначити, що в торговельного підприємства ТОВ «Сільпо-фуд» є резерви зниження операційних витрат, до яких ми впевнено можемо віднести:

- вартісний підхід до управління (основою вартісного підходу до управління бізнесом є модель оцінки вартості компанії. Оцінка вартості бізнесу здійснюється методом дисконтованих грошових потоків і вимагає не тільки інформації про всі сторони діяльності компанії за останні кілька років, але і складання прогнозів на наступний період);

- економічне стимулювання персоналу;

- збільшення обсягу продажу за рахунок підвищення якості продукції;

- фінансування інвестицій.

Вищенаведені способи зниження витрат втілюються в створенні мотиваційних механізмів, що забезпечують досягнення якнайкращих результатів за якнайменших витрат.

9. Найпоширенішим програмним продуктом на ринку інформаційних систем в Україні залишається системи фірми "1С" (в приватних компаніях), але, вважаємо, що заслуговують на увагу й інші програмні продукти, які відповідають запитам користувачів різних рівнів. Саме до таких й відносять ІС управління підприємством, за допомогою яких можна автоматизувати окремі бізнес-процеси підприємства або їх комплекс.

Останнім часом почали впроваджувати сучасні аналітичні системи, призначені для вирішення завдань оперативного управління підприємством на основі даних реального часу. До корпоративних інтегрованих інформаційних систем нового покоління належать системи на базі сервісно-орієнтованих технологій. Представником систем цього класу є система Epicor 9, розроблена компанією Epicor Software (NASDAQ: EPIC). Програма дозволяє здійснювати ефективне управління продажем. В системі є вбудований CRM-блок, який дозволяє вести всю інформацію про клієнтів, необхідну для контролю, починаючи від надходження контакту до перетворення контакту в повноцінного покупця, відстеження всіх його угод, відвантажень, рахунків, оплат і т.д. Є можливість не тільки вносити замовлення стандартним способом, наприклад точним введенням рядків, але і можливість копіювання інформації з Excel, Word, поштової системи в табличну частину. У користувача завжди є можливість подивитися історію закупівлі (що закуповував той чи інший клієнт певний час назад), подивитися чи додати одиницю продукції з існуючого шаблону, в разі якщо він попросить повторити таку ж закупівлю.

Вважаємо, що для підвищення рівня фінансового контролю в Україні необхідно залучати громадський контроль в зв'язку з пожвавленням демократизації українського суспільства й державної влади, підвищенням ролі громадськості в побудові соціальної правової держави та формуванням громадянського суспільства.

Намагаючись вирішити проблеми громадського контролю в Україні, ми пропонуємо створити орган громадського контролю, основною метою

діяльності якого буде забезпечення ефективного функціонування громадського контролю в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдашев С. Виправляємо помилки в складі виробничої собівартості /
2. Авілов С. Факторний аналіз витрат і доходів / С. Авілов // Наука молода. – 2008. – № 2. – С. 8–12.
3. Адамов К. Возможен ли компромис между учетом доходов и затрат в бухгалтерском и налоговом учете? / К. Адамов // Консультант бухгалтера. – 2009. – № 24. – С. 3–9.
4. Артюх О. В. Внутрішній контроль на конкурентоспроможному підприємстві: проблеми визначення / О. В. Артюх, Н.М. Албу // Глобальні та 124 національні проблеми економіки – Миколаїв: Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. - 2015. – Вип. 7. – С. 780-784.
5. Артюх О. В. Облік та аудит дебіторської заборгованості: напрями удосконалення / О. В. Артюх, К. М. Лосєва // Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та розвиток: збірник тез наукових робіт учасників міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (27-28 травня 2016 р.). – Київ: Аналітичний центр «Нова Економіка», 2016. – Ч. 2. – С. 14–18.
6. Артюх О. В. Організаційні форми внутрішнього контролю: питання класифікації / О. В. Артюх, Н. М. Албу // Глобальні проблеми економіки і фінансів: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції (спільна конференція з Фінансово-економічною науковою радою). - 2015.
7. Артюх О. В. Принципи контролю: проблематика визначення / О. В. Артюх // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія:

- Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – Ужгород: Гельветика, 2016. – Вип. 6. – Ч. 1. – С. 20-26.
8. Артюх О. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємстві / О. В. Артюх, О. І. Шаталіна // Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та розвиток: збірник тез наукових робіт учасників міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (27-28 травня 2016 р.). – Київ: Аналітичний центр «Нова Економіка», 2016. – Ч. 2. – С. 24-26.
 9. Артюх О. В. Проблемні питання та напрями вдосконалення обліку руху товарів на підприємстві / О. В. Артюх, Є. Г. Цонкова // Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: тези доповідей II міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. – Одеса: ОНЕУ, 2016. – Ч. 1. – С. 22-24
 10. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 14-19.
 11. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: [учеб. пособ.] / Татьяна Борисовна Бердникова. – М., Ось-89, 2013. – 215 с.
 12. Білоусова І. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 9. – С. 3-5.
 13. Білуха М.Т. Логістика формування товарних потоків в торгівлі: облік і контроль / М. Т.Білуха, О.В. Сапоговська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №12. – С.11-14.
 14. Богданцева Г. О. Галузеві особливості діяльності підприємств оптової торгівлі / Г. О. Богданцева // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Херсон: Грін Д.С., 2016. – 452 с.
 15. Бородин Е.И. Анализ финансовой отчетности: [учебное пособие для магистров] / Елена Ивановна Бородин. – М., изд-во "Омега –л", 2013. – 488 с.
 16. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / Франц Францович Бутинець та ін. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 480 с.
 17. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві: [навч. посіб.] / Г. В. Блакита, І. О. Гладій, О. М. Дзюба, О. Т. Бровко. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 288 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/749>.
 18. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник Ткаченко Н. М. – 6-тє вид., доп. і перероб.– К.: Алерта, 2013. – 982 с.
 19. Вареник В.М., Іщенко С.В. Етапи системи внутрішнього аналізу і контролю на торговельному підприємстві / В.М. Вареник, С.В. Іщенко //Сучасна фінансова політика України: проблеми та перспективи»: матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції 23 листопада 2017 р. - Київський університет імені Бориса Грінченка, 2017. – стр. 88 – 90.
 20. Вареник В.М., Іщенко С.В. Розробка системи контролю та аналізу операційних витрат на підприємстві / В.М. Вареник, С.В. Іщенко // Глобальні

- та національні проблеми економіки. – 2017. – № 20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-20-2017>.
21. Височин І.В. Роздрібний товарооборот підприємств як індикатор соціально-економічного розвитку / І.В. Височин // Економіка України. – 2013. – № 7(620). – С. 34–43
 22. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2011. – №2-3. – С. 129-133.
 23. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 703 с.
 24. Гончаренко І. М. Організація бухгалтерського обліку в управлінні підприємством : дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.09 / Гончаренко Ірина Миколаївна. — Чернівці, 2013. — 180 с.
 25. Горбаченко С. А. Аналіз підприємницьких проектів : навч. посіб. / С. Горбаченко, В. Карпов. — Одеса : ОНЕУ, 2013. — 241 с.
 26. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ю. Гордополов. – К., 2009. – 20 с.
 27. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/436-15.
 28. Господарський кодекс. Затверджений від 16.01.2003 № 436-IV.// Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 1. — С. 21.
 29. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік. 2-е вид., перероб. і доп. [текст] Навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 424 с.
 30. Гуцаленко Л. В. Стан та перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємствах АПК / Л. В. Гуцаленко, Н. Г. Здирко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – С. 45-49.
 31. Державна служба статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ukrstat.org>
 32. Дзюба О. Д. АВС-метод аналізу витрат торговельного підприємства: теорія та практика застосування. Київський національний торговельно-економічний університет - Наукова конференція . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/dzyuba-o-d-avs-metod-analizu-vitrattorgovelnogo-pidpriemstva-teoriya-ta-praktika-zastosuvannya/>.
 33. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт. – 2015. – 310с.
 34. Енгельс І. О. Засади підвищення ефективності використання ресурсів підприємства за рахунок оптимізації структури витрат / І. О. Енгельс // Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. - 2014. - Т. 22, вип. 8(1). - С. 52- 57. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2014_22_8\(1\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2014_22_8(1)_10)
 35. Енциклопедія бухгалтерських проведення // Практичне керівництво «Бібліотека баланс». – 2016. № 10. – 126 с.
 36. Жаліло Я.А. Системна криза в Україні: передумови, ризики, шляхи подолання : аналіт. доп. / Я.А. Жаліло, К.А. Кононенко, В.М. Яблонський [та ін.] ; за заг. ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2014. – 132 с.

37. Жураковська І. В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку // Економічний форум. – 2013. – №1. – С. 55-61
38. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві /Задорожний З.В. / Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 336 с.
39. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] від 16.07.1999 р. № 996 XIV із змінами та доповненнями – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
40. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.95 р. № 265/95-ВР – Офіц. текст із змін. станом на 23.09.2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
42. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 – Офіц. текст із змін. станом на 24.07.2015 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documentoneregulations/74297>.
43. Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів, затверджена Наказом Міністерства Статистики України від 28 грудня 1996 року № 389. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97>
43. Карп'як Я.С. Організація обліку: навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк // Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 366 с.
44. Коба О. В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу [Електронний ресурс] / О. В. Коба, Ю. Ю. Миронова // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 4. - С. 99-103. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4_23
45. Коверда А.В. Аналіз як інструмент підвищення ефективності управління діяльністю торговельних підприємств / А.В. Коверда // Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації : матер. IV міжнар. наук.- практ. інтернет-конф. – Херсон :Грінь Д.С., 2016. – С. 337-339.
46. Конституція України, затверджена Постановою Верховної Ради України від 28.06.96 р.
47. Король К. В. Центри відповідальності: поняття та підходи до визначення суб'єктів відповідальності / К. В.Король // Бізнес інформ. – 2015. – №1 (444). – С. 279–284.
48. Кубик В. Д. Облікова політика як інструмент стратегії розвитку підприємства / В. Д. Кубик // Міжнародна науково-практична конференція, «Соціально-економічний розвиток України та її регіонів:проблеми науки та практики»: у 2-х частинах. – Одеса: ОНУ ім. І. І. Мечникова, 2015. – Ч.1. – С. 104- 106.

49. Кубик В. Д. Проблеми формування облікової політики підприємств з метою оптимізації податкових платежів / В. Д. Кубик // Матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції, «Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи» та VI Міжнародного круглого стола «Актуальні соціально-економічні та правові проблеми розвитку України та її регіонів». – Одеса: ОНУ ім. І.І. Мечникова, 2015. – С. 83-85.
50. Куцук П.О., Медвідь Л.Г., Шевчук В.О., Харинович-Яворська Д.О. Діяльність торговельних підприємств в конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління: монографія/ Чернівці: Технодрук, 2015.- 370 с.
51. Мазаракі А., Лагутін В. Ринок споживчих товарів в Україні: посткризові тенденції / А. Мазаракі, В. Лагутін // Економіка України. – 2011. – № 9. – С. 17–26.
52. Марушак С. М. Оцінка та управління підприємницькими ризиками : навч. посіб. / С. М. Марушак, Г. В. Єфімова, О. В. Пашенко. – К. : Ліра-К, 2014. – 296 с.
53. 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.
54. Муравський В. Повна автоматизація первинного обліку як можливість вилучення людського чинника з інформаційного процесу / В. Муравський, Я. Крупка // Наука молода : зб. наук. праць молод. вчених ТНЕУ. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – № 9. – С. 234-245.
55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
56. Національний стандарт України. Роздрібна та оптова торгівля ДСТУ 4303:2004. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/directories1/dstu4303.html>.
57. Облік і звітність за міжнародними стандартами : [навч. посіб.] / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 446 с.
58. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства: [навч. посібник] / Л. В. Нападовська, А. В. Алексєєва, Н.І. Морозова, О. А. Бакурова та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. – К : КНТЕУ, 2006. – 378с.
59. ойчук 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>.
60. Осадча Г. Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського обліку // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 34-38.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

62. Папп В.В., Бошота Н.В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами підприємства // Молодий вчений. - № 11(14). - 2014. - С. 90-92.
63. Петришина Н. С. Гончарук Н. С. Класифікація витрат. / Н. С. Петришина. – Наука й економіка. – 2014. – №3 (35). – С. 60-63.
64. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
65. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент. Практикум [Текст] : навч. посіб./ за заг. ред. Поддєрьогіна А. М. ; Держ. ВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". - Київ : КНЕУ, 2015. - 335 с.
66. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний документ]. Режим доступу : <http://www.readbooks.com/book/5/184.html>.
67. Портна О. В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. / О. В. Портна, Н. М. Єршова. – К. : Патерик, 2015. – 312 с.
68. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів» від 15.06.2006 р. № 833 – Офіц. текст із змін. станом на 08.04.2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>.
69. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування на ринку споживчих товарів» від 15.06.2006 р. № 833 – Офіц. текст із змін. станом на 08.04.2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF>.
70. Пустова І. В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки/ І. В. Пустова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – №11. – С. 39-42.
71. Романенко О. В. Доходи і витрати операційної діяльності: економічна сутність, склад та інструментарій обліку / О. В. Романенко // Формування ринкової економіки : Збірник наукових праць. – 2011. – № 25.
72. Рябенко Г. М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації / Г. М. Рябенко, Ю. С. Резніченко // Інноваційна економіка. – 2013. – №6. – С.319-321.
- а. С. Абдашев // Дебет-Кредит. – 2010. – № 4. – С. 5–8.
73. Сажин І. Як вижити рітейлеру в умовах нової української економіки. І на що робити ставку в розвитку бізнесу / І. Сажин // Forbes Україна. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://forbes.ua/ua/opinions/1372185-yak-vizhiti-ritejleru-vumovah-novoyi-ukrayinskoyi-ekonomiki>.
74. Саньоцька Н. Вдосконалення облікового процесу за умов використання інформаційних технологій / Н. Саньоцька. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/59.pdf.
75. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
76. Спецвипуск «Облік у торгівлі» // Податки та бухгалтерський облік. – 2016. – № 76 (1991). – 104 с.

77. Старенька О. М. Оперативний облік та контроль: інформаційна база для прийняття своєчасних управлінських рішень / О. М. Старенька // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 1 /6(21). - С. 66-69.
78. Старенька О. М. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю / Ольга Миколаївна Старенька // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць; за ред.: М. І. Зверькова (голов. ред.) та ін. (ISSN 2313-4569). - Одеса: Одеський національний економічний університет, 2016. - Вип. 1. - № 60. - С. 289-296. 131
79. Старенька О. М. Теоретичні основи оперативного обліку та контролю в системі управління підприємством / О. М. Старенька // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євро інтеграції: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (26 травня 2016 р.). - Одеса: ОНЕУ, 2016. - С. 228- 230.
80. Сук П. Л. Формування облікової інформації про витрати / П. Л. Сук // Облік і фінанси. - 2016. - № 2 (72). - С. 76-80
81. Турило, А.М. Управління витратами підприємства [Текст] : навч. посіб. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 120 с.
82. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств // Економічні науки. - Серія «Облік і фінанси». - Випуск 8 (29). - Ч.4. - 2011. - С. 21-29.
83. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] - 2-ге вид., доповн. і переробл. — Київ : Кондор, 2013. — 551 с.
84. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV – Офіц. текст із змін. станом на 02.06.2016. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://ligazakon.net/document/view/T030435>.
85. Чалий І. Облікова політика: формування та розкриття / І.Чалий // Вісник МСФЗ. - 2016. - № 1. - С. 24-26.
86. Чем живут украинские ритейлеры: тренды и результаты рынка ритейла // Українська асоціація рітейлу [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://rau.com.ua/news/analytics/4392-chemzhivut-ukrainskie-ritejlery-trendy-i-rezultaty-rynka-ritejla>.
87. Череп А. В. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования / А. В. Череп, И. М. Стеценко // БизнесИнформ. - 2010. - № 11-12. - С. 27–32.
88. Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства / М. Т. Шендригоренко // Наукові записки. Серія: «Економіка». - 2011. - Випуск 18. - С. 447–452.
89. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. - 2013. - №2. - С. 52-55.
90. Юрченко О.А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект // Економічні науки. - Серія «Облік і фінанси». - Випуск 8 (29). - Ч.4. - 2011. - С. 11-19.
91. Ющак Ж. М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством / Ж. М. Ющак // Вісник ЖДТУ. - 2012. - № 3. - С. 203–208.

92. Янковой А.Г. Математико-статистические методы и модели в управлении предприятием: [учеб. пособ.] / Александр Григорьевич Янковой. - Одеса: ОНУ, ротاپринт, 2014. – 250 с.
93. Kovalyov A. Interconnection between anti-crisis management and risk management / Anatoliy Kovalyov, Valentyna Shevchenko // Olsztyn economic journal. – 2011. – № 6 (1). – P. 177–183.
94. Thibodeau, J. Auditing After Sarbanes-Oxley / J. Thibodeau, D. Freier. – McGraw-Hill, 2006. – 288 p.