

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:
**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ**

Студента 2 курсу, 3м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування» _____

Клименко Марія
Геннадіївна

Науковий керівник
кандидат економічних
наук,
доцент _____

Прокопова Олена
Миколаївна

Гарант освітньої
програми _____
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності.....	7
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	15
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС».....	20
Висновки до розділу 1.....	26
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
2.1. Облік витрат операційної діяльності.....	27
2.2. Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності підприємства.....	32
2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень.....	38
2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем.....	47
Висновки до розділу 2.....	55
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
3.1. Методика контролю витрат операційної діяльності.....	57
3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності.....	69
3.3. Методика загального аналізу витрат операційної діяльності.....	76
Висновки до розділу 3.....	80
ВИСНОВКИ.....	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ.....	95

ВСТУП

Актуальність теми. Основною проблемою організації обліку витрат від операційної діяльності на підприємстві в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна і стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування та тіньового сегмента української економіки. До загальних проблем вітчизняного обліку можна віднести теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі тощо. Однією з основних умов успішної діяльності будь-якого підприємства є правильна організація на ньому управлінського, бухгалтерського, податкового обліку, тому необхідно використовувати нові методи і сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем.

Проблеми ефективного обліку, контролю та аналізу збутових, посередніх та інших витрат висвітлено у дослідженнях зарубіжних і вітчизняних науковців. Водночас сучасні процеси в економіці, за якими підвищення ефективності діяльності підприємства пов'язується із новим поглядом, де функціональну роль витрат у загальній системі корпоративного управління, додатково передумовлюють вирішення проблем вдосконалення обліку витрат (фінансового й управлінського) та контролю у виробничих і постачально-збутових процесах підприємства. З цієї причини у світогосподарській практиці актуалізовані додаткові дослідження за цією тематикою.

У вітчизняних літературних джерелах наведено достатньо аргументацій щодо необхідності подальших досліджень теоретичного та практичного спрямування облікового процесу витрат торговельних підприємств.

Суттєвий вклад у вирішення цих досліджень внесли вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, І.О. Гавриленко, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Л.М. Кіндрацьку, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного,

Ю.А. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовську, О.Е. Ніколаєву, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, В.П. Пантелєєва, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Р.О. Савченка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, В.Г. Швеця, М.Я. Штеймана, А.Д. Шеремета. Проте, проблема забезпечення ефективної діяльності підприємств роздрібної торгівлі в умовах ринкової економіки вимагає додаткових досліджень, зокрема, з'ясування низки теоретичних та практичних аспектів раціональної організації обліку і контролю витрат операційної діяльності підприємства.

Процес трансформації системи обліку та контролю в ринкове середовище на підприємствах роздрібної торгівлі неадекватний сучасним вимогам. До основних таких чинників належать: використання застарілих інструктивних та методичних матеріалів з організації обліку витрат на виробництво; невідповідність сучасним вимогам регламентування відображення витрат в існуючій нормативно-правовій базі; недосконалість первинних документів з обліку витрат на виробництво; відсутність належного нормування витрат за статтями, що, в свою чергу, обмежує контрольні функції обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності; низька оперативність процесів автоматизованої обробки інформації. За таких обставин недостатнє вивчення проблем обліку витрат на виробництво продукції та необхідність їх вирішення з врахуванням вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в ринкових умовах діяльності підприємств роздрібної торгівлі зумовили вибір теми магістерської роботи, мету, завдання і основні напрями дослідження.

Науковою гіпотезою дослідження є припущення, що удосконалення системи організаційних і методичних аспектів обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств роздрібної торгівлі дозволить отримати повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку, контролю та аналізу

витрат операційної діяльності підприємств роздрібно́ї торгівлі для забезпечення їх ефективного функціонування в умовах ринкових відносин.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано наступні **завдання**:

- дослідити економічну сутність понять «витрати» та запропонувати її удосконалення;
- провести економіко-правовий аналіз нормативно-правової бази та огляд спеціальної літератури;
- дослідити галузеві особливості обліку, контролю і аналізу витрат на виробництво продукції підприємства роздрібно́ї торгівлі;
- розкрити облікове забезпечення управління витратами операційної діяльності підприємства роздрібно́ї торгівлі;
- розглянути облік витрат операційної діяльності у системі прийняття управлінських рішень;
- розкрити організацію обліку витрат операційної діяльності в умовах застосування сучасних інформаційних систем та технологій;
- розглянути джерела, основні показники та методи контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства;
- розробити методику контролю витрат операційної діяльності на базовому підприємстві;
- розробити методику аналізу витрат операційної діяльності.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства роздрібно́ї торгівлі.

Об'єктом дослідження є процес обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства роздрібно́ї торгівлі.

Методи дослідження. Методи дослідження ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання в історичному та логічному поєднанні еволюційних процесів розвитку концепцій обліку та калькулювання витрат на виробництво продукції. Теоретичною основою

написання даної роботи стало вивчення основних досягнень вітчизняної теорії бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності на підприємствах в сучасних умовах господарювання. У процесі дослідження застосовуються методи економіко-статистичного аналізу, бухгалтерського обліку, контролю і економічного аналізу, математичні методи, методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, статистичних порівнянь, вибіркового обстеження та групування тощо. Опрацювання первинних даних здійснювалося із застосуванням методів техніко-економічного обґрунтування, структурного аналізу, визначення середніх та відносних величин.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі і нормативні акти з бухгалтерського обліку, нормативні акти і інструктивні документи Міністерства фінансів, Кабінету Міністрів, Верховної Ради України, аналітичні та звітні матеріали ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС».

При написанні випускної кваліфікаційної роботи проаналізовано монографії та статті зарубіжних і вітчизняних авторів, автореферати кандидатських дисертацій, підручники, посібники та навчальні посібники з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю на підприємствах, Інтернет - ресурси.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та обґрунтуванні конкретних пропозицій щодо удосконалення існуючої системи обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства роздрібної торгівлі.

Апробація. Основні результати дослідження пройшли апробацію шляхом висвітлення у науковій статті «Облік витрат операційної діяльності підприємства роздрібної торгівлі», опублікованої у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат операційної діяльності

В умовах ринкової економіки максимізація прибутку є головним завданням діяльності будь-якого підприємства. Для досягнення цієї мети економічні служби суб'єктів господарювання мають приділяти значну увагу витратам, оскільки вони одночасно служать основним обмежувачем прибутку і головним чинником, що впливає на обсяг пропозиції продукції.

У теорії та практиці економічної діяльності трактування категорії витрати не є однозначним. Це, насамперед, зумовлено використанням різних підходів до вартісної оцінки використовуваних у процесі господарської діяльності економічних ресурсів. Витрати – категорія економічна. Проте їх виникнення і розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати виникли із появою товарного виробництва і товарного обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також становленням і розвитком економічної думки.

Вчення про витрати формувалось та еволюціонувало на протязі довгих сторіч представниками різних наукових шкіл (дод. Б). Одностайного погляду на сутність витрат серед сучасних вчених-економістів немає.

Так, Осовська Г. В., Юшкевич О. О. і Завадський Й. С. зауважують, що витрати мають цільову спрямованість, вони формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної діяльності підприємства [6].

Голов С. Ф. наводить наступне трактування витрат: „Витрати – збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду” [7].

Розглядаючи сутність витрат, необхідно чітко розуміти зміст категорій "затрати" та "витрати", оскільки багато вчених трактують їх як синоніми, незважаючи на відмінності.

Шпикуляк О. запропонував такі ознаки розмежування категорій "витрати" та "затрати" [8]. Він вважає, що в основі розмежування цих категорій закладено вартісний та натурально-речовий показники відповідно.

Врублевський Н. ототожнює категорії "затрати" й "витрати", оскільки в основі визначення обох категорій – вартісна оцінка основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів підприємства, спожитих у виробництві [9]. Трубочкіна М. І. також вважає категорії «витрати» й «затрати» тотожними. На її думку, «витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства» [10].

Власне, думки науковців щодо розмежування сутності даних понять наведені у дод. В.

Т. М. Одінцова зауважує, що затрати є більш загальним поняттям, оскільки включають витрати й при цьому охоплюють ще ряд об'єктів обліку (зокрема, закупівлю запасів, інвестиції тощо) [11].

Повністю ототожнювати ці категорії не можна, оскільки на відміну від витрат, затрати в момент їх визнання не впливають на суму прибутку звітного періоду. Витрати визначаються на підставі зв'язку між понесеними затратами й отриманим за відповідними статтями доходом. Затрати характеризують витрати конкретного підприємства на виробництво продукції, тобто вони є індивідуальними для кожного суб'єкта господарювання.

Отже, витрати – це частина затрат, понесених підприємством у зв'язку з отриманням доходу. Таким чином, між затратами і витратами існує зв'язок (рис. 1.1).

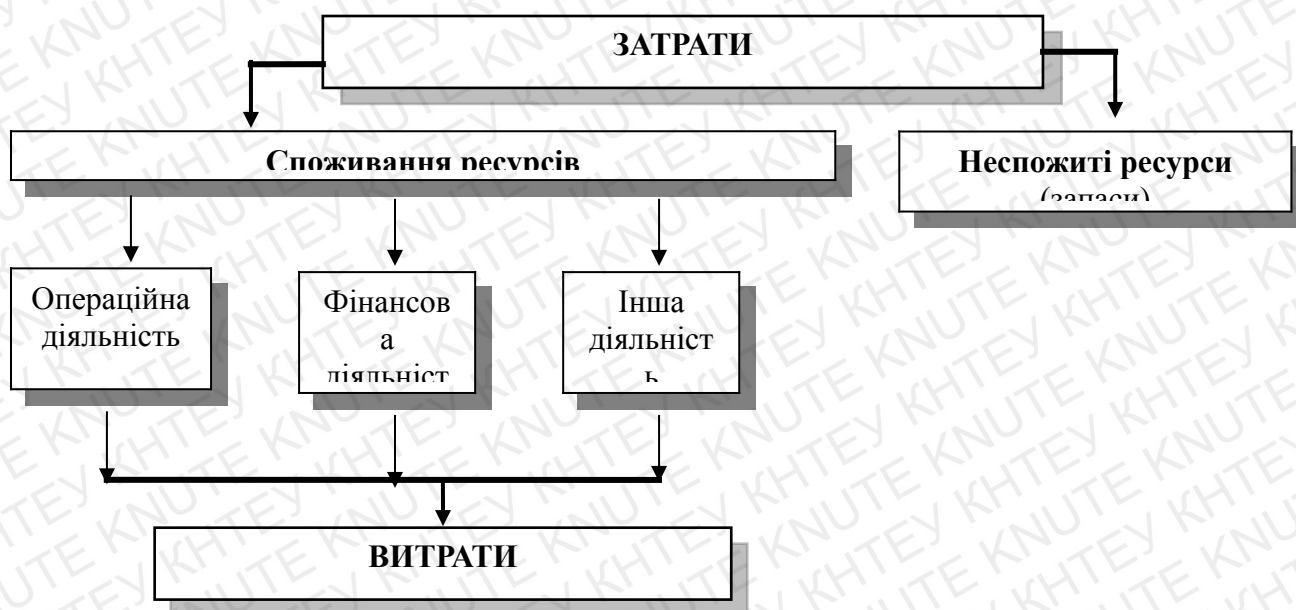


Рис. 1.1. Взаємозв'язок затрат і витрат

Отже, використання термінів «затрати», «витрати» в сучасний період, стверджує Л.В. Нападовська, пов'язано із значним розширенням завдань вітчизняної системи обліку. Зокрема, він повинен одночасно задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів (зовнішніх та внутрішніх), для чого й створено різні види обліку. Враховуючи, що, згідно з законодавством України, існують такі види обліку, як фінансовий, управлінський, кожен із яких має власну мету та призначення, об'єктивним є формування і використання специфічних термінів, а саме:

- затрат – у системі управлінського обліку, що призначена для обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;
- витрат – у системі фінансового обліку, метою якого є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття рішень [14].

Загалом, для забезпечення оперативності різних видів обліку, існує досить розгалужена класифікація витрат (дод. Г).

Із точки зору бухгалтерського обліку трактування терміну "витрати" суттєво відрізняється від загального його розуміння в економічній теорії. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 "Витрати", згідно з яким витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [16].

Із впровадженням МСФЗ в національну практику, необхідним стає узгодження поняття з положеннями міжнародних стандартів. Визнання витрат подається в Концептуальній основі фінансової звітності (КОФЗ) [17].

В таблиці 1.1 наведено порівняльну характеристику визначення витрат відповідно до П(С)БО та МСФЗ.

Таблиця 1.1

Порівняння витрат за МСФЗ та П(С)БО

Положення	МСФЗ [19]	П(С)БО [16,20]
Визначення поняття	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	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 вилучення або розподілу власниками)
Класифікація та групування витрат	МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати

Джерело: узагальнено автором

Як видно з таблиці, визначення терміну «витрати» у П(С)БО 16 та Концептуальній основі фінансової звітності за міжнародними стандартами є тотожними, що співпадає із твердженням Голова С.Ф.

Щодо класифікації, то МСФЗ, в силу загальноприйнятої практики, розмежовують витрати звичайної діяльності та витрати інших видів діяльності, тоді як П(С)БО надає досить детальну класифікацію витрат за видами діяльності, елементами витрат та іншими ознаками. Це обумовлено нормативним характером застосування національних стандартів, в той час як МСФЗ мають рекомендаційний характер і є лише орієнтиром для відображення відповідних об'єктів обліку у фінансовій звітності.

Витрати операційної діяльності – це витрати основної діяльності підприємства (крім інвестиційної та фінансової). Витрати операційної діяльності є основною складовою витрат підприємства.

Операційна діяльність є найважливішим видом діяльності підприємства. Як показує практика, цей вид діяльності надає понад 60 - 80% загального прибутку. Визначення операційної діяльності наведено в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» і відповідає національним положенням. Операційна діяльність – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [19].

На всіх етапах операційної діяльності протягом операційного циклу виникають та здійснюються операційні витрати, що мають різну форму. Операційні витрати – це витрати основної діяльності підприємства (крім інвестиційної та фінансової). Основу витрат операційної діяльності підприємств торгівлі становить вартість купівельних товарів. Згідно з П(С)БО 16 до складу операційних витрат підприємства входять:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка включає в себе прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Собівартість є синтетичним показником, що відображає рівень функціонування багатьох ключових ділянок підприємства, його структури, організації, а саме: розвитку техніки та її використання; організації виробництва й праці; організації управління підприємством; організації і використання трудових ресурсів і продуктивності праці. Собівартість взаємопов'язана з іншим синтетичним показником оцінки кінцевих результатів господарювання, що одночасно виражає мету діяльності кожного підприємства, – прибутком. Величина прибутку безпосередньо залежить від рівня собівартості продукції. Тому підприємство постійно зацікавлене в зниженні собівартості продукції, оскільки таке зниження веде до зростання прибутку.

Кожен вид операційних витрат розкладається на економічні елементи [16] :

- матеріальні витрати (сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів);
- оплата праці (заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці);
- нарахування на оплату праці (відрахування єдиного соціального внеску, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи);

- амортизація, інші операційні витрати (сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.).

Витрати у бухгалтерському обліку відображаються при дотриманні певних умов, що суворо регламентуються нормами П(С)БО 16 «Витрати». Проте, разом із переходом на МСФЗ, виникають певні невідповідності щодо визнання витрат за національними та міжнародними стандартами (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2

Умови визнання та оцінки витрат за МСФЗ та П(С)БО

Положення	МСФЗ [19]	П(С)БО [16]
Визнання витрат	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільш. зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	Відсутній окремий стандарт відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, які визнаються в Звіті про сукупні прибутки	Відсутні викладені в окремо узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат, але відповідні стандарти вказують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'яз. та капіталом

В основі визнання витрат за МСФЗ чітко прочитується принцип нарахування доходів і витрат, який разом із принципом безперервності наводиться у Концептуальній основі, як основоположний. В національних положеннях цей принцип наведено, але він має інший статус і розглядається, як пересічний [19].

Витрати визнаються в звіті сукупний прибуток:

- негайно, якщо витрати не створюють більше майбутні економічні вигоди, або коли майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати вимогам визнання як актив в Бухгалтерському балансі;

- коли виникло зобов'язання без визнання активу, як у разі зобов'язання по гарантії на товар.

Згідно з п.5-8 П(С)БО 16 витрати визнаються за наступних умов:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);
- визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів;
- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства;
- можлива достовірна оцінка суми витрат.

Щодо оцінки, то у МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. В той же час окремі стандарти, наприклад, МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 16 «Основних засобів», МСФЗ (IAS) 11 «Договорів підряду», МСФЗ (IFRS) 2 «Виплати, заснованої на акціях», МСФЗ (IAS) 39 «Фінансових інструментів», МСФЗ (IAS) 36 «Знецінення активів», МСФЗ (IAS) 19 «Винагород працівникам» та ін., містять положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про сукупні прибутки.

В П(С)БО також відсутні спеціальні, викладені в окремому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства. Проте окремі стандарти, наприклад, як НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основних засобів», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси» та ін. вказують на деякі особливості оцінки витрат.

Отже, суттєвою проблемою у визначенні економічної сутності поняття «витрати» є співставлення понять «витрати» та «затрати». Важливим моментом є їх розмежування та доцільне застосування в обліку: поняття «витрати» - в фінансовому, а «затрати» відповідно – в управлінському.

Із точки зору бухгалтерського обліку, трактування поняття «витрати» ускладнюється із введенням МСФЗ в національну облікову систему. Насьогодні, введення нового національного НП(С)БО 1 стало своєрідною спробою до зближення з МСФЗ, воно містить визначення МСФЗ (міжнародні стандарти фінансової звітності – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності). Класифікація за П(С)БО 16 дуже перевантажена, має нормативний характер порівняно з рекомендаціями за МСБО 1 і потребує чіткої структуризації, враховуючи специфіку галузі і інформаційні потреби фінансового та управлінського обліку. Дослідження показало ряд неточностей та невідповідностей щодо визнання та оцінки витрат, які потребують ґрунтовного дослідження та оперативного усунення виявлених розбіжностей для коректного відображення операційних витрат в звітності за міжнародними стандартами.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Правові основи бухгалтерського обліку – це сукупність визначених правових норм, що регулюють відносини по створенню і використанню облікової (бухгалтерської) інформації.

Облікові правові норми містяться в різних нормативно-правових актах, що різняться один від одного за рівнем і видом органа, що видав акт. Крім того, у багатьох випадках нормативні акти носять комплексний характер, оскільки включають до свого складу положення, що стосуються різних сфер людської діяльності. У цьому змісті під законодавством про бухгалтерський облік необхідно розуміти сукупність нормативних актів.

Для здійснення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з витратами діяльності підприємства обов'язковою та необхідною умовою є точність і повнота відображення інформації, її законність.

Аналіз нормативної бази з питань обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства в додатку Д.

Законодавчі основи регулювання бухгалтерського обліку закладені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який визначає правові принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства України.

Методологічні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку зазначено в Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій».

Поняття витрати визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати». Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Що стосується Податкового кодексу України, то тут норми, що регулювали основні положення сутності та класифікації витрат були вилучені (зокрема п. 14.1.27.), в Розділі III були внесені суттєві коригування і ст.138 та 139 були зовсім переіменовані. Виходячи з цього основним документом, що регулює облік витрат залишається ПСБО 16.

Слід відмітити, що національні стандарти не повинні суперечити нормам міжнародних стандартів фінансової звітності, які активно впроваджуються у вітчизняну практику, тому актуальною проблемою сьогодні стає адекватне законодавче узгодження національного законодавства з нормами МСФЗ. Нормативний супровід впровадження

міжнародних стандартів спричинив кардинальні зміни, що викликало масу проблем і дискусій серед фахівців бухгалтерського обліку.

Перехід на міжнародні стандарти зумовив нову проблему, яка торкається, зокрема, і обліку операційних витрат: трансформацію даних бухгалтерського обліку за П(С)БО, або паралельне ведення обліку за МСФЗ. У зв'язку з цим, внесені наказом Міністерства фінансів України №1591 [28] до ПС(Б)О і Плану рахунків, згідно з якими підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ, не застосовуватимуть П(С)БО, субрахунки та Інструкцію до Плану рахунків бухгалтерського обліку. Тобто, це дає можливість зазначеним підприємствам уникнути трансформації фінансової звітності або ведення паралельного обліку за МСФЗ. Водночас, можливість гнучкого застосування плану рахунків бухгалтерського обліку дає змогу більш ефективно використовувати потенціал сучасних інформаційних технологій для забезпечення потреб різних користувачів [29].

Щодо спеціальної літератури, то обліку витрат завжди присвячений окремий розділ в будь-якому підручнику з обліку, які існують у великій кількості та в основному розшифровують нормативно-правові акти й в дечому їх дублюють (дод. Е).

В останні роки дослідження проблеми витрат набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання витрати розглядаються в працях таких вчених: О. І. Корольва у статті «Концепція розвитку бухгалтерського обліку» розглядає проблему концепції розвитку бухгалтерського обліку витрат, автор запропонує удосконалення класифікації витрат.

У статті «Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції» автори І. Белоусова та М. Чумаченко розглядають облік витрат і методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Автор статті Н. Гура досліджує питання обліку і капіталізації фінансових витрат, де розглядає проблеми обліку й капіталізації витрат за різних умов створення кваліфікаційних активів та отримання і використання позик на підприємстві.

Серед багатьох фахівців, які зробили свій внесок у розвиток управлінського обліку, необхідно виділити уже згадуваних А. Сміта, Д. Рикардо, К. Маркса, Дж. Мак-Куллоха, Дж. Мілля, Р. Торренса, Ж.Б. Сея, Ф. Бастіа, К. Менгера, Ф. Візера, Дж. Б. Кларка, А. Маршалла, Дж. М. Кейнса, а також Е. Шмаленбаха, Е. Гутенберга та Г. Фанделя.

Особливості практики бухгалтерського обліку в економічно розвинених країнах: використання гнучких бюджетів в управлінні, використання альтернативних класифікацій затрат для різних цілей, оптимізація прибутку шляхом віднесення відхилень в системі стандарт-кост до затрат періоду, – викладаються також у спільній праці Ч.Т. Хорнгрена й Дж. Фостера «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» [52].

У монографії відомого вітчизняного науковця С.Ф. Голова «Управлінський облік» [7] в розрізі загальної концепції і організації управлінського обліку розглядаються класифікація і методи калькулювання, бюджетування, аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток», аналіз для прийняття поточних та довгострокових рішень, система управлінського контролю затрат на основі обліку за центрами відповідальності, а також методи стратегічного управлінського обліку.

Ознайомитися з основними етапами розвитку знань про затрати від зародження до сучасності можна у статті Н.С. Андрющенка «Суть і значення витрат: історичний аспект» [59].

Широко розкриває поняття «затрат» в сучасних економічних умовах України підручник «Управлінський облік» Л.В. Нападовської [14] та побудований на його основі навчальний посібник. Тут також представлена найбільш повна класифікація затрат з метою їх аналізу та управління ними.

Ще одне питання лишається актуальним з часів початку розвитку електронно-обчислювальної техніки – це автоматизація обліку операційних витрат. І розкривається воно в навчальному посібнику «Інформаційні системи і технології в обліку» за редакцією Голікова І.А. Особливу увагу приділено питанням використання автоматизованих засобів обліку основних

засобів, матеріальних цінностей, праці та заробітної плати, готової продукції та її реалізації, фінансово-розрахункових операцій, витрат на виробництво, автоматизації зведеного обліку і складання звітності [64].

У сучасній науковій літературі, зокрема Колісник Г.М. визначив, що важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є визначення його місця в системі рахунків бухгалтерського обліку. Що стосується податкового обліку, то він користується рахунками бухгалтерського обліку. При розрахунку оподаткованого прибутку у витрати включаються ті елементи які обумовлені в Податковому кодексі

Півнюк О.П. зазначив, що витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Тобто, витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють затрати втрачених можливостей, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Огляд спеціальної літератури свідчить про наявність потужної наукової та методологічної бази для обліку витрат як в Україні, так і за кордоном. Проте, в процесі розгляду та аналізу нормативних документів та спеціальної економічної літератури, було виявлено низку неточностей, суперечностей та неув'язок, що свідчить про потребу як подальшого нормативного удосконалення, так і майбутніх наукових досліджень, що б оперативно відображали зміни у вітчизняній системі бухгалтерського обліку.

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Базове підприємство ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» зареєстровано в м. Києві відповідно до Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України, Закону України «Про господарські товариства», інших законодавчих актів України.

Підприємство є юридичною особою, керується чинним законодавством України, Статутом, має відокремлене майно, самостійний баланс, свій фірмовий бланк, печатку з найменуванням, штамп, поточний, валютний та інші рахунки в установах банків, знаходиться за адресою вул. Ярославська, 4.

Основною метою діяльності базового підприємства ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» є отримання прибутку від торговельної та інших видів підприємницької діяльності. Основними видами діяльності підприємства є :

- ✓ оптова та роздрібна торгівля будівельними матеріалами;
- ✓ будівництво будівель;
- ✓ посередництво в спеціалізованій торгівлі іншими товарами;
- ✓ оптова та роздрібна торгівля;
- ✓ інші види торгівлі;
- ✓ рекламні діяльність;
- ✓ посередництво в торгівлі товарами широкого асортименту тощо.

Всі види діяльності підприємства вказані у витязі з Статуту. Розмір Статутного капіталу і порядок його формування встановлюється Статутом ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС». Виконавчим органом Товариства є Директор (рис 1.2).

Згідно Наказу про облікову політику відповідальним за ведення господарської діяльності, управління майном, ефективністю його використання в цілому є Директор.

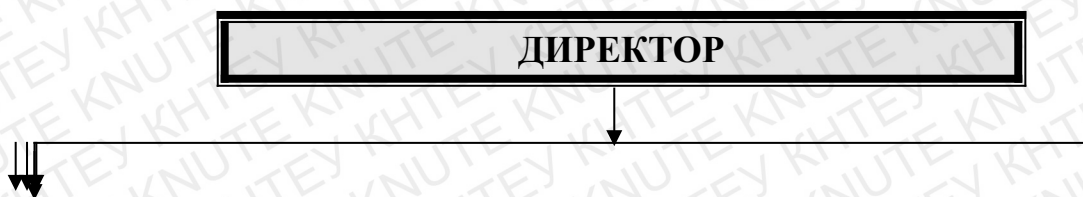
Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів:

- директор;
- заступник директора ;

- головний бухгалтер.

Вказані особи несуть відповідальність за достовірність таких документів та своєчасність їх складання.

Незалежно від обраної форми бухгалтерського обліку відповідальність за його організацію несе керівник. Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій у первинних документах, неухильне виконання всіма підрозділами та службами, працівниками підприємства, причетними до обліку, правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку документів і відомостей. Головний бухгалтер несе відповідальність за дотримання єдиних методологічних положень ведення бухгалтерського обліку.



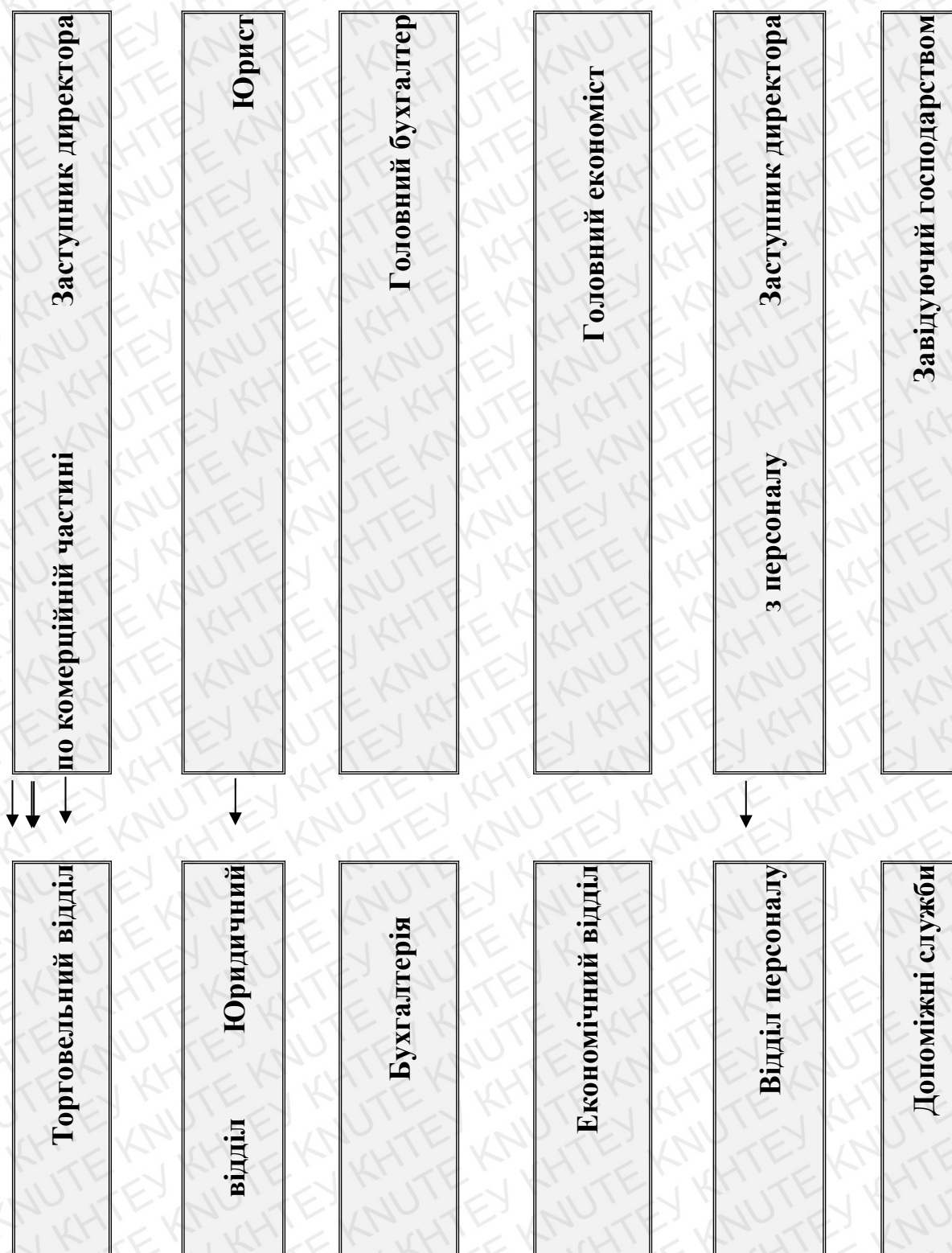


Рис.1.2. Організаційно-економічна структура ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Діяльність кожної посадової особи спрямована на реалізацію ряду завдань, що випливають із загальних завдань структурного підрозділу і об'єкта управління в цілому. Виконання посадовою особою поставлених

перед нею завдань забезпечується виконанням відповідних інструкцій, які впливають із завдань підрозділу, підприємства. В залежності від категорії працівників необхідно зробити диференціювання в розмірі їх завдань, функцій і відповідальності. Для того, щоб правильно організувати роботу бухгалтерської служби на підприємстві, необхідно достатньо чітко визначити обсяг службових обов'язків, права і відповідальність кожного виконавця. Для цих цілей служать посадові інструкції бухгалтера, які затверджуються для головного бухгалтера – керівником підприємства, а для інших працівників бухгалтерії – головним бухгалтером підприємства. Їх застосування дозволяє не тільки ефективно використовувати кожного опрацівника, але й прискорити процес документообороту, підвищити оперативність просування облікової інформації. Оскільки підприємство займається торговельною діяльністю, то основний документооборот можна поділити на документи по придбанню товарів та документи по реалізації товарів. Одержання товару від постачальників підтверджується накладними та товаротранспортними накладними (ТТН), одержання послуг - актами виконаних робіт, реалізація (продаж) товарів - видатковими накладними. Оплата постачальникам за товар, транспортним організаціям та іншим підприємствам, а також продаж товарів покупцям здійснюється на підставі договорів або рахунків, які виконують функцію одноразового договору. Оплата здійснюється головним бухгалтером через розрахунковий рахунок. Схема документообороту з обліку витрат ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» надана на рис.1.3. Бухгалтерський облік на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» ведеться за допомогою універсальної бухгалтерської програми 1С Бухгалтерія.

Система охоплює всі стадії бухгалтерського обліку: На першій стадії оформлюються необхідні документи, які є підставою для переміщення грошових засобів або матеріальних цінностей.

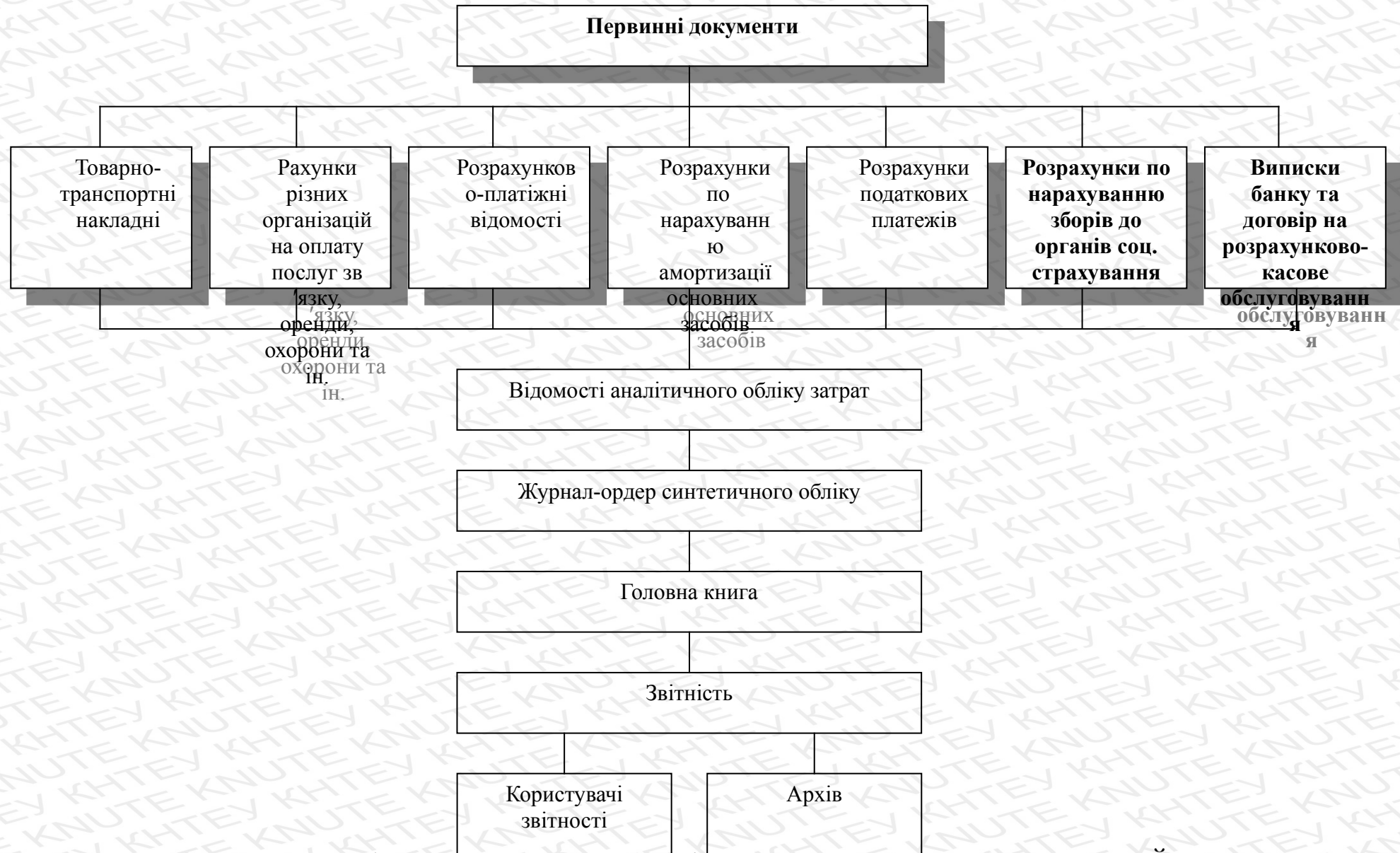


Рис.1.3. Схема формування носіїв інформації з обліку витрат на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

На другій стадії операції, здійснені на підставі відповідних документів, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

На третій стадії готуються внутрішні та зовнішні звітні документи по фактам фінансово-господарської діяльності за певний звітний період. На цій стадії система дозволяє:

- одержувати періодичну звітність з руху коштів у вигляді оборотного балансу, книги обліку господарських операцій, касової книги, відомості розрахунків з дебіторами - кредиторами, головної книги, звітів по аналітичним даним до рахунків;
- одержувати баланс підприємства, додатки до балансу та інші звітні документи для подання до державних органів;

На четвертій, заключній стадії, можна використовувати програму для одержання додаткової інформації, необхідної для проведення аналізу.

Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» за 2014-2017 рр. наведені в пояснювальній записці (дод.А).

Характеризуючи основні показники діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» можна відмітити певні позитивні зрушення. В першу чергу це стосується збільшення показника чистого прибутку підприємства в 2015р. на 25,2 тис.грн. (340,5%), в 2016 на 48,3 тис.грн. (148,2%) та в 2017р. на 7,0 тис.грн. (7,9%), причиною цього є збільшення в динаміці доходів від реалізації продукції та чистого доходу від реалізації продукції підприємства. Дохід від реалізації продукції збільшився на 68,0 тис.грн. (48,5%) в 2015р. в порівнянні з 2014р., на 171,6 тис.грн. (82,4%) в 2016р. та на 166,2 тис.грн. (30,4%) в 2017р. Показник чистого доходу від реалізації продукції зазнав також деяких змін, а саме: в 2015р. він збільшився на 91,1 тис.грн. або на 77,9%, в 2016р. в порівнянні з 2015р. – на 171,1 тис.грн. або на 82,3%, та в 2017р. в порівнянні з 2016р. – на 166,1 тис.грн. або на 30,5%, що є дуже значним підвищенням даного показника і позитивно впливовим на діяльність нашого підприємства.

Отже, керівництву підприємства потрібно і надалі краще проводити внутрішню політику, завданнями якої є пошук резервів економії витрат, впроваджувати заходи для підвищення доходів, підвищувати оборотність активів, вводити додаткові пільги та послуги для покупців.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретико - методологічні основи обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності можна зробити наступні висновки:

Важливим моментом є їх розмежування та доцільне застосування в обліку: поняття «витрати» - в фінансовому, а «затрати» відповідно – в управлінському. Із точки зору бухгалтерського обліку, трактування поняття «витрати» ускладнюється із введенням МСФЗ в національну облікову систему. Класифікація за П(С)БО 16 дуже перевантажена, має нормативний характер порівняно з рекомендаціями за МСБО 1 і потребує чіткої структуризації, враховуючи специфіку галузі і інформаційні потреби фінансового та управлінського обліку.

Аналіз нормативних документів, на сьогодні, гостро постає проблема відображення витрат операційної діяльності в контексті уніфікації форм звітності із застосуванням різних стандартів: П(С)БО та МСФЗ. З прийняттям НП(С)БО 1, яке регламентує складання та подання фінансової звітності, містить визначення МСФЗ, деталізує статті звітів, визначає, що у фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні П(С)БО чи МСФЗ та/або інші нормативно-правові акти МФУ з питань бухгалтерського обліку, тобто відзначимо послаблення нормативного характеру бувших національних положень. Огляд спеціальної літератури свідчить про потребу як подальшого нормативного удосконалення, так і майбутніх наукових

досліджень, що б оперативно відображували зміни у вітчизняній системі бухгалтерського обліку діяльності підприємств торгівлі.

Існуючі проблеми товариства можна вирішити, забезпечивши ефективне ведення обліку, вдосконалення системи аналізу господарської діяльності, впровадження ефективних заходів контролю по зниженню операційних витрат, розробку ефективної системи управлінського обліку та звітності, удосконалення системи управління витратами. Вирішення даних проблем, дозволить ефективно реалізувати пріоритетні напрями діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», до яких належать впровадження прогресивних технологій, вдосконалення організаційної структури, перехід на більш високий рівень організації реалізації товарів шляхом залучення іноземних інвестицій та використання нових бізнес-моделей.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік витрат операційної діяльності

Принципово важливим питанням фінансового обліку є методологія та організація обліку витрат і доходів. Саме в цьому питанні проявляються відмінності побудови фінансового обліку.

В Україні діє інтегрований принцип відображення в обліку витрат, за яким елементи витрат в єдиному обліковому циклі групуються за цільовим призначенням (за замовленням, видами продукції тощо). Міжнародні стандарти рекомендують вести облік витрат за принципом «витрати — випуск», який уже застосовується в більшості країн з розвиненою ринковою економікою.

За принципом «витрати — випуск» витрати у фінансовому обліку відображаються за елементами загалом по підприємству. Як відомо, елемент — це первинний, економічно однорідний вид витрат, який не може бути розкладений на складові частини на даному підприємстві. Елемент витрат має зовнішнє походження, показує, що затрачено і скільки, не відображаючи цільового спрямування витрат.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат операційної діяльності, виступають:

- по амортизації – «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- по малоцінних та швидкозношувальних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношувальних предметів»;
- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку;
- витрат на відрядження – «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»;
- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання витрат оформляється за допомогою розрахунку, складеного працівником бухгалтерії.

За даними фінансового обліку складається фінансова (бухгалтерська) звітність підприємства, ця інформація не є комерційною таємницею і призначена як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Фінансовий облік ведеться з метою підготовки фінансової звітності, яка включає: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи); Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом); Звіт про власний капітал (Звіт про зміни у власному капіталі).

Для узагальнення інформації про витрати операційної діяльності підприємства, використовують рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності». На базовому підприємстві використовуються тільки рахунки 9 класу. Кожен вид операційних витрат розкладається на економічні елементи: матеріальні витрати, оплата праці, нарахування на оплату праці, амортизація, інші операційні витрати.

Основні рахунки для обліку витрат операційної діяльності наведено в табл. 2.1.

Формування операційних витрат з використанням рахунків бухгалтерського обліку на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» зображена на рис. 2.1. Для огляду синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», в табл. 2.2 наведено основні бухгалтерські записи основних господарських операцій.

Таблиця 2.1

Характеристика рахунків за призначенням та структурою [25]

Шифр та назва рахунків	Характеристика рахунку (субрахунку)			Аналітичний облік	Використання на підві
	Призначення	Структура			
		Дебет	Кредит		
902 «Собівартість реалізованих товарів»	Узагальнення інформації про собівартість реалізованих товарів	Виробнича собівартість реалізованих товарів	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	За статтями витрат	Використовується
92 «Адміністративні витрати»	Відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства	Сума визнаних адміністративних витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	За статтями витрат	Використовується
93 «Витрати на збут»	Облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг	Сума визнаних витрат на збут	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	За статтями витрат	Використовується
94 «Витрати іншої операційної діяльності»	Облік операційних витрат, крім тих, які відображаються на рахунках 90, 91, 92, 93	Сума визнаних витрат	Списання на рахунок 79 "Фінансові результати"	За статтями витрат	Використовується

Отже, підприємство застосовує робочий план рахунків, який містить синтетичні рахунки, субрахунки 1-го і 2-го порядку.

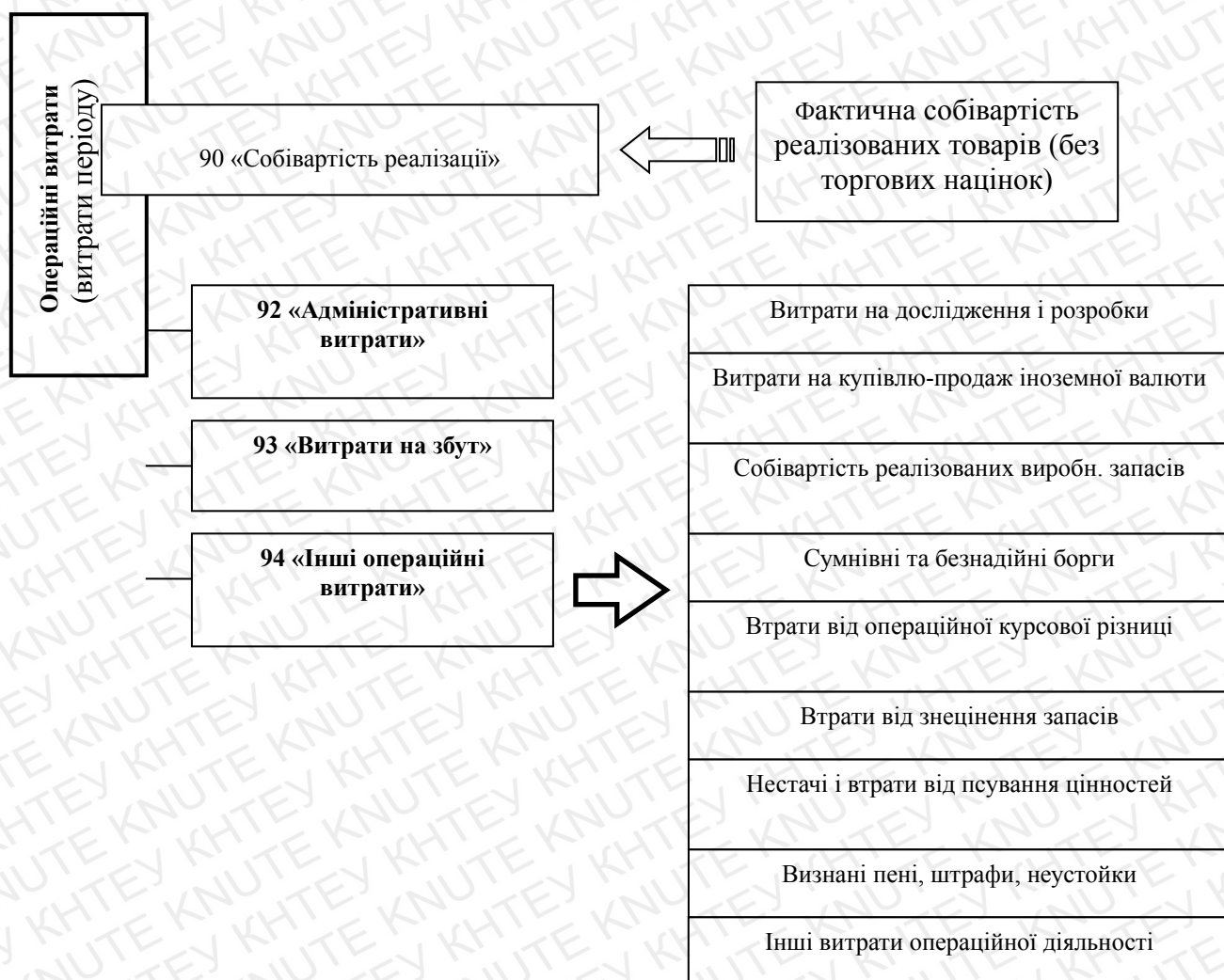


Рис. 2.1. Формування операційних витрат з використанням рахунків бухгалтерського обліку на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Для вдосконалення діючого плану рахунків на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» та процесу фінансового обліку витрат, пропонуємо виділення двох питомих статей для обліку собівартості реалізованих товарів:

- 9021 «Собівартість реалізованих будівельних матеріалів»;
- 9022 «Собівартість реалізованих металевих конструкцій».

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку витрат операційної діяльності

№ п. п.	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків			
		Згідно нормативних документів		На базовому підприємстві	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1.	Визнано загальногосподарські витрати:				
	✓ нарахована зарплата адміністративного персоналу	92	661	921	661
	✓ нарахування на обов'язкове соціальне страхування	92	65	921	651
	✓ амортизація приміщень офісу	92	131	921	1313
	✓ сума орендної плати за приміщення офісу	92	685	921	6851
2.	Визнано витрати на збут:				
	✓ нарахована зарплата працівників відділу збуту	93	661	931	661
	✓ нарахування на обов'язкове соціальне страхування	93	65	931	652
	✓ сума витрат на відрядження працівників відділу збуту	93	372	931	3721
	✓ суми витрат на рекламу	93	685	931	6851
3.	Визнано інші витрати операційної діяльності:				
	✓ собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20, 22	943	201
	✓ сумнівні та безнадійні борги	944	38	944	381, 382
	✓ втрати від знецінення запасів	946	20	946	201
	✓ нестачі і втрати від псування цінностей	947	28	947	281
	✓ визнані штрафи, пені, неустойки	948	685	948	6851
4.	Списано методом «сторно» націнку на реалізовані товари	282	285	282	285
5.	Списано собівартість реалізованого товару	902	282	902	282
6.	Списано собівартість реалізації на фінансовий результат:				
	✓ товарів	791	902	791	902
	✓ робіт, послуг	791	903	791	9034
7.	Списано на фінансовий результат:				
	✓ адміністративні витрати	791	92	791	921
	✓ витрати на збут	791	93	791	931
	✓ інші витрати операційної діяльності	791	94	791	941

Виділення даних статей дає змогу оперативно обліковувати собівартість реалізованих товарів та визначити суму доходів, що приносить певний вид товару.

Отже, на підприємстві повинні застосовувати таку систему обліку витрат, яка забезпечила б інформаційні потреби для управління цими підприємствами. Всі зміни в ході реформи бухгалтерського обліку і економічного аналізу

повинні вводитися в міру формування відповідних передумов, які відображають певний етап революції ринкової системи управління, а це в свою чергу забезпечить послідовність розвитку системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу.

2.2. Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності підприємства

Головним джерелом інформування як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів виступає фінансова звітність. Неточність у фінансовій звітності призводить до помилок у прийнятті управлінських рішень зовнішніми користувачами інформації, в управлінській звітності – до неправильних дій менеджерів і керівників різних рівнів всередині підприємства тощо. Загалом, це все призводитиме до зниження ефективності діяльності підприємств і, відповідно, рівня їх прибутковості.

Якісні характеристики фінансової звітності:

- Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива.
- Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами.
- Фінансова звітність повинна бути достовірною.
- Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:
 - фінансові звіти підприємства за різні періоди;
 - фінансові звіти різних підприємств.

Фінансова звітність подається в статистичні органи управління по місцю реєстрації; вищестоящі організації (власнику на вимогу); обслуговуючому банку при наявності непогашених кредитних ресурсів.

Особливістю фінансової звітності є те, що вона має повне узагальнення з даними обліку.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації [55, с. 23].

Інформація про операційні витрати підприємства відображається в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Звіт про фінансові результати складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансові результати;
- II. Сукупний дохід;
- III. Елементи операційних витрат;
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Розділ I містить інформацію про доходи і витрати і фінансовий результат підприємства. Для заповнення форми № 2 використовують лише обороти рахунків доходів і витрат (рис. 2.2). Це традиційний спосіб, придатний для всіх підприємств.

Елементи звіту	Визначення
Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)
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 вилучення або розподілу власниками)

Рис. 2.2. Елементи ф. 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) [58, с. 8]

Головна умова: усі бухгалтерські проведення, які бухгалтер виконує під

час фінансово-господарської діяльності підприємства, повинні відображати економічний або юридичний зміст операцій, тобто всі дебети і кредити повинні бути осмисленими, а не просто використовуватись як технічний прийом. Особливо це стосується проведення за рахунками доходів і за рахунками витрат. При цьому рахунки класу 8 не використовують.

Якщо наприкінці періоду на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» виявлено помилку у вигляді випадкового списання зайвих сум, то її виправлення відображатиметься тільки методом червоного сторно і в жодному разі не зворотним проведенням, у результаті якого утвориться розбіжність між обліковими і реальними показниками, і, відповідно, заповнення звіту про фінансові результати може стати для бухгалтера досить складною справою.

В розділі II інформація про сукупний дохід відображається у [звіті про сукупний дохід](#).

Таким чином, відповідно до визначення сукупного доходу в п. 3 НП(С)БО 1, результатом заповнення звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) буде відображення змін у власному капіталі підприємства за звітний період унаслідок господарських операцій (що впливають на збільшення або зменшення чистого прибутку, збитків підприємства) та інших подій (що впливають на зміну решти видів власного капіталу підприємства).

Розділ III – присвячений розшифруванням операційних витрат за економічними елементами. Наведемо методику формування даних витрат в табл.2.3.

Елементи операційних витрат на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Назва статті	Код рядка	Методика розрахунку
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунків 20, 22, 28
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунків 66, 47
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунків 65, 47
Амортизація	2515	Обороти за Дт рахунків 92, 93, 94 із Кт рахунка 13
Інші операційні витрати	2520	Невраховані вище обороти за Дт рахунків 92, 93 та 94

Розділ IV заповнюють акціонерні товариства, прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску акцій.

Потрібно відмітити, що Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) надає інформацію про прибутковість діяльності підприємства, але не показує інформацію про надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причиною є те, що Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) складається згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Але все ж таки, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) є корисним для загальної характеристики фінансового стану підприємства.

Однією зі складових фінансової звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності підприємства, зокрема і про витрати, є примітки до фінансової звітності. У них відображаються показники та

пояснення, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація.

Примітки до фінансових звітів (форма 5) — це сукупність показників і пояснень, що забезпечують деталізацію та обґрунтування статей і фінансових звітів: про рух нематеріальних та необоротних активів, про інвестиції (капітальні та фінансові), про структуру (складові) інших операційних, фінансових та інших доходів і витрат, про обсяг бартерних операцій, рух забезпечень і резервів, використання амортизаційних відрахувань тощо. Звіт складається із 10 розділів. Інформація про витрати підприємства міститься у розділі 5 «Доходи та витрати».

У розділі 5 наводиться інформація, передбачена п. 25 П(С)БО 15 та п. 31 П(С)БО 16. Як наслідок, розшифровуються статті звіту про фінансові результати (форма №2).

У цьому розділі узагальнюється інформація про інші операційні доходи та витрати, щодо інших доходів та витрат, приміром від курсових різниць (Д-т 714 К-т 791 або Д-т 791 К-т 945). Так, сума рядків 440 — 490 графи 3 розділу V приміток має збігатися з рядком 2120 графи 3 форми №2. Відповідно сума рядків 440 — 490 графи 4 — з рядком 2180.

Відображаються відомості про доходи і витрати від участі у капіталі за інвестиціями (Д-т 721, 723, 722 К-т 792 або Д-т 792 К-т 961, 963, 962). А також інформація про інші фінансові доходи і витрати: одержані дивіденди (Д-т 731 К-т 792), витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (Д-т 792 К-т 951, 952), фінансова оренда активів та інші фінансові доходи і витрати. Зазначені рядки також повинні збігатися з відповідними рядками форми №2.

Потрібно відмітити, що головний бухгалтер ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» заздалегідь визначила коло користувачів, яким подається звітність. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансової звітності звітність

подається відповідно до чинного законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Обов'язково в бухгалтерській звітності для того, щоб вона була зрозуміла користувачам, вказуються дані: назва підприємства, дата звітності та звітний період, валюту звітності та одиницю її виміру, відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду.

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності включає назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства, короткий опис основної діяльності підприємства, назву органу управління, середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

Бухгалтер повинен прослідкувати, щоб кожний фінансовий звіт містив дату, на яку наведено його показники, або період, який він охоплює [59].

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі адресату, а в разі відправлення її поштою – дата отримання адресатом. У випадку якщо дата подання припадає на неробочий день, термін переноситься на перший робочий день після вихідного.

Отже, підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких, вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено Законом.

На підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» складається та вчасно подається вся необхідна бухгалтерська звітність, яка забезпечує інформацію про діяльність підприємства, необхідну для прийняття рішень як зовнішніх так і внутрішніх користувачів.

2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень

Управлінський облік еволюціонує з надзвичайною швидкістю. Він приймає різні форми, назви та напрями залежно від галузевої специфіки та стратегії діяльності кожного господарюючого суб'єкта.

Успішні вітчизняні підприємства вже давно вийшли за рамки так званого внутрішньогосподарського обліку, і перетворили управлінський облік в прогресивний механізм, що раціонально забезпечує необхідною інформацією різні рівні управління для прийняття максимально ефективних рішень.

Управління витратами – це ключовий напрям управлінського обліку, який має вирішальний вплив на прибутковість підприємства.

Голов С. аргументує, що як це не парадоксально, але термін «управлінський облік» починає поступово втрачати сенс [18].

Голов С. вважає, що управління витратами – це етап еволюції управлінського обліку і є по суті його пріоритетним напрямком (рис. 2.3):



Рис. 2.3. Еволюція управлінського обліку [18]

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, активізацію і стимулювання виконання, облік і аналіз.

Лише ефективна взаємодія функцій управління витратами дозволяє поєднати їх в єдину інтегровану систему – потужний механізм підвищення прибутковості в мінливих умовах економічного середовища.

Роль і значення управління витратами підприємств торгівлі зумовлені тотальним зосередженням уваги на затратах управлінського апарату, що зумовлено такими основними проблемами, як:

- забезпечення зростання прибутковості за рахунок економії ресурсів;
- планування використання ресурсів та аналіз фактичних затрат з метою виявлення відхилень та їх причин;
- освоєння нових технологій та визначення їх ефективності та економічної доцільності.

Модель управління витратами підприємства ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» наведено на рис. 2.4.

В сучасних умовах ринкових відносин для ефективного управління витратами операційної діяльності підприємствам торгівлі необхідно створити дієвий організаційно-економічний механізм інформаційного забезпечення. Через системи такого механізму має формуватись управлінська інформація, що задовольняла б наступні вимоги:

- відповідність обліковій політиці підприємства і законодавству України;
- формування без залучення додаткового обліково-аналітичного персоналу та підвищення рівня витрат на утримання апарату управління;
- посилення дієвості контролю за рахунок перерозподілу інформаційно-контрольних функцій між управлінським, обліковим і планово-аналітичним персоналом;
- інформаційні звіти мають бути зрозумілими, своєчасними.

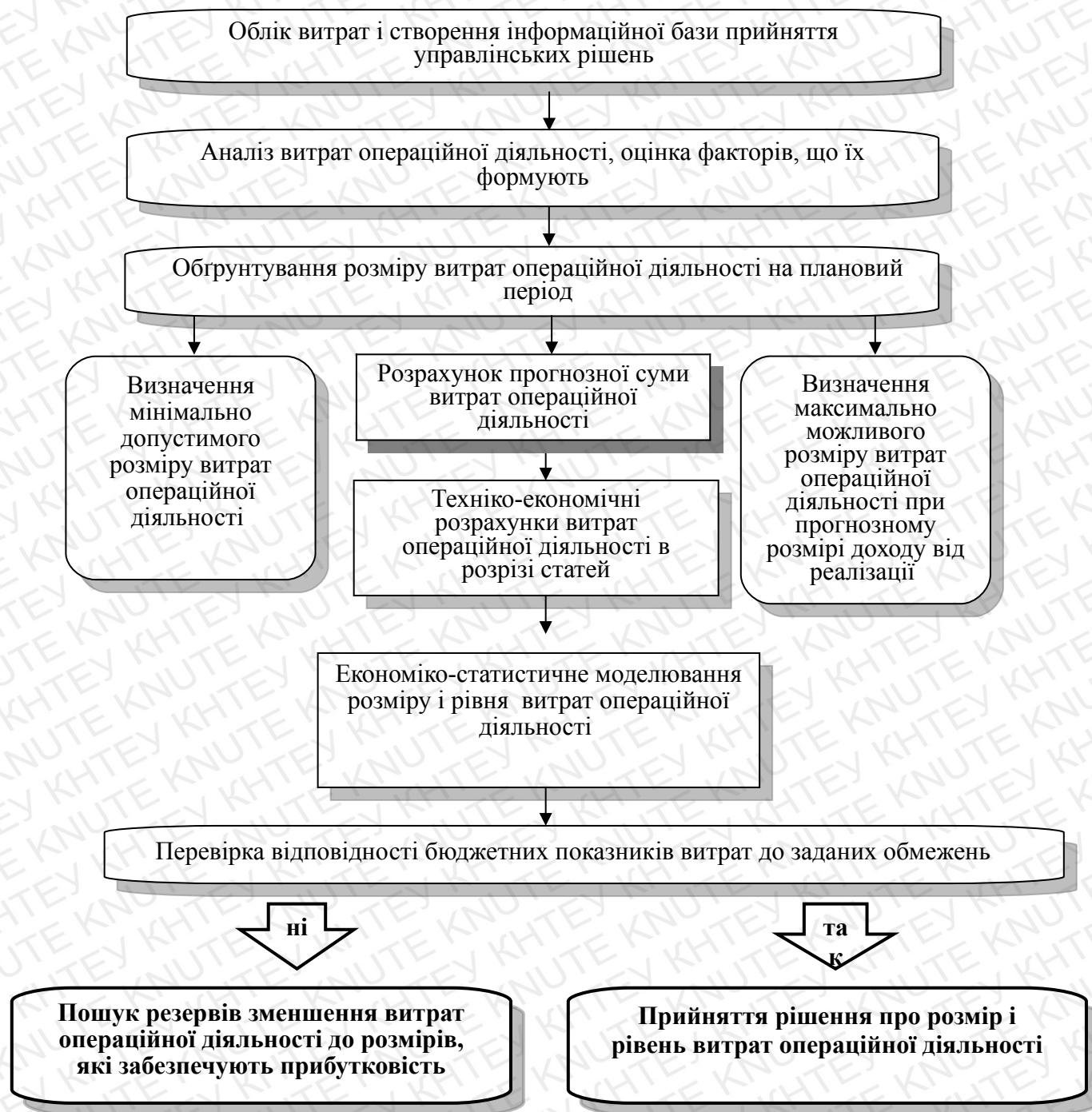


Рис. 2.4. Модель управління витратами операційної діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Тобто, вихідна інформація потрібна для прийняття управлінських рішень, що базуються на економічній доцільності тих чи інших альтернатив [73].

Удосконалення системи управління в умовах розвитку ринкових відносин потребує адекватної системи інформаційного забезпечення.

Під інформаційним забезпеченням слід розуміти систему отримання, оцінки, зберігання, переробки та поширення даних у межах компетенції зацікавленим особам у зручному для них вигляді. Система має створюватись і функціонувати для вироблення та прийняття оптимальних управлінських рішень.

Забезпечувати менеджмент інформаційно доцільно насамперед системою бухгалтерського обліку. Поки що управлінців у потрібному обсязі оперативною та достатньою інформацією не забезпечують. Оскільки конкретні управлінські рішення щодо економічного регулювання процесу виробництва не можна приймати з відтермінуванням до моменту отримання необхідних даних, важливо добитися оперативності інформації.

Досить вдало відобразила місце облікової інформації в інформаційній системі підприємства Н. І. Пилипів.

Без інформації неможливо сформулювати мету управління, об'єктивно оцінити ситуацію, визначити проблемні ділянки роботи.

Саме тому однією з найважливіших функцій бухгалтерського обліку є інформаційна функція як засіб забезпечення менеджерів необхідною обліковою інформацією. Відповідальність за належну організацію інформаційного забезпечення управління покладають, зазвичай, на працівників бухгалтерії, а також на керівників підрозділів підприємства, які здійснюють первинний облік.

В умовах поділу за функціональними ознаками бухгалтерію необхідно розділити на три рівні управління (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Рівні управління бухгалтерії на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Виділені рівні управління забезпечать вирішення достатньо повного комплексу питань із бухгалтерського обліку, контролю й аналізу витрат операційної діяльності.

Виділення рівнів управління дасть змогу уникнути повторного виконання бухгалтерією окремих завдань.

Тому слід зосередити увагу на вдосконаленні обліку витрат з урахуванням галузевих особливостей, забезпечити максимальну точність обчислення фактичної собівартості продукції шляхом упровадження чіткої класифікації витрат та автоматизації їх менеджменту.

Окрім цього, істотним недоліком у роботі підприємств різних видів діяльності є те, що їхні керівники недостатньо використовують облікову інформацію для поточного оперативного контролю за технологічними процесами. Звітність матеріально відповідальних осіб узагальнюють у регістрах бухгалтерського обліку лише для відображення цих процесів на рахунках обліку.

Розв'язати дану проблему можна, впровадивши спрощену класифікацію витрат за видами витрачених ресурсів, що дозволить використовувати більш

деталізовану звітність матеріально-відповідальних осіб для здійснення поточного контролю рівня витрат операційної діяльності.

У сфері прийняття фінансових управлінських рішень важливо організувати управлінський облік за видами діяльності підприємства (основна, інвестиційна, фінансова, інноваційна, спільна та ін.).

Важливу роль для такої організації має раціональна побудова робочого плану рахунків (табл. 2.4-2.5).

Таблиця 2.4

**Макет структурованого робочого плану рахунків
Товариства [58]**

Види обліку, розділи плану рахунків	Синтетичні рахунки								
	Субрахунки						Аналітичні рахунки		
	I порядку	II порядку	III порядку	IV порядку	V порядку	VI порядку	I порядку	II порядку	III порядку
Управлінський облік 1. В сфері прийняття фінансових рішень 2. В сфері прийняття виробничих рішень Стратегічний облік 1. Власність 2. Інновації 3. Напрямки стратегічної активності	Рахунки згідно офіційного Плану рахунків	Філіали	Внутрішні підрозділи	Види діяльності	Зовнішні сегменти	Фактори енергетичного ефекту	Об'єкти калькулювання (продукція, роботи, послуги)	Функції виробництва, етапи руху продукції	Інші ознаки

На основі вищеподаного макету, для підприємств торгівлі доцільно використовувати наступний робочий план рахунків в частині обліку витрат операційної діяльності.

Таблиця 2.5

**Робочий план рахунків з обліку витрат операційної діяльності ТОВ
«ВІННЕР СПЕЙС»**

Статті Плану рахунків	Синтетичні рахунки								
	Субрахунки						Аналітичні рахунки		
	I порядку	II порядку	порядку	порядку	V порядку	порядку	I порядку	II порядку	порядку
Собівартість реалізації	90								
Собівартість реалізації товарів		902							
Собівартість реалізації годинників			9021				1	2	3
Собівартість реалізації ювелірних виробів			9022						
Довідник видів витрат				90211					
Довідник елементів витрат					902111				
<i>Продовження табл. 2.6</i>									
Адміністративні витрати	92								
Довідник видів витрат			9211						
Довідник елементів витрат				92111			1	2	3
					-	-			
Витрати на збут									
Довідник видів витрат	93		9311						
Довідник елементів витрат				93111			1	2	3
					-	-			
Інші витрати	94								
Довідник видів витрат			9421						
Довідник елементів витрат				94211			1	2	3
					-	-			

Управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виявлення його функцій [73].

Серед спеціалістів, що займаються розробкою сучасних технологій менеджменту, немає однозначної позиції щодо взаємовідносин категорій «управлінський облік» і «бюджетування». У взаємодію ці категорії вступають

тоді, коли сфери їх використання перетинаються в зоні обліку інформації. Саме тоді фактичні дані, зібрані та згруповані згідно систем управлінського обліку, прийнятого на підприємстві, перетворюються в матеріал для складання наступних бюджетів.

У широкому значенні бюджетування, необхідно розуміти як специфічну управлінську технологію, що містить в собі елементи основних функцій управління: планування, організації, мотивації, контролю [78].

Згідно з розумінням бюджетування як технології управління логічно використовувати технологічну послідовність функціонування бюджетування на підприємстві.

Найбільш трудомістким етапом в процесі бюджетування витрат операційної діяльності є збір необхідної інформації, який передбачає використання найрізноманітніших ознак класифікації витрат.

Видова різноманітність бюджетів підприємства підкріплена значною кількістю методів розробки бюджетів. Методи розробки бюджетів можна класифікувати на види за різними ознаками.

Для розробки системи бюджетів підприємства необхідно комбінувати методи бюджетування для забезпечення найбільш точної та якісної вихідної інформації.

Для бюджетування операційних витрат підприємства найбільш оптимальними є метод нарощування, нормативний, динаміко-статистичний метод, а також економіко-математичне моделювання. Можливе застосування інших методів, які доповнюють структуру та враховують особливості галузі.

Метод нарощування передбачає розрахунок бюджетних показників на підставі звітних показників попереднього бюджетного періоду з урахуванням перспектив діяльності підприємства у майбутньому бюджетному періоді [79, с. 86].

Нормативний метод розрахунку бюджетних показників базується на системі норм та нормативів формування та використання ресурсів [80, с. 193].

Динаміко-статистичний (екстраполяційний) передбачає аналіз динаміки бюджетних показників попередніх бюджетних періодів і перенесення цих тенденцій зміни тих чи інших характеристик об'єкта, що кількісно склалися в аналізованому періоді, на прогнозований період [81, с. 43; 82, с. 44].

Економіко-математичне моделювання дозволяє кількісно оцінити вплив факторів середовища на бюджетні показники. Залежності можуть базуватися на функціональних або кореляційних зв'язках.

За допомогою цих методів, формуються бюджети підприємств. На ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» відсутнє бюджетування, присутні лише порівняно примітивні плани, тому розробка системи бюджетів на базовому підприємстві є досить актуальним завданням. Наприклад, бюджет управління витратами та бюджет руху коштів від операційної діяльності.

Отже, підсумовуючи вищевикладений матеріал, можна зробити наступні висновки. Управлінський облік еволюціонує з надзвичайною швидкістю і на сьогодні, широко використовується поняття «управління витратами», що підтверджує вирішальну роль витрат в процесі діяльності підприємства. Удосконалення системи управління в умовах розвитку ринкових відносин потребує адекватної системи інформаційного забезпечення. Для покращення якості та оперативності облікової інформації, на підприємстві слід виділити відповідні рівні управління. Крім того, виділення рівнів управління дасть змогу уникнути повторного виконання бухгалтерією окремих завдань.

Чинна на підприємствах система обліку витрат не сповна задовольняє інформаційні потреби менеджерів. Тому слід зосередити увагу на вдосконаленні обліку витрат з урахуванням галузевих особливостей, забезпечити максимальну точність обчислення фактичної собівартості продукції шляхом упровадження чіткої класифікації витрат за видами витрачених ресурсів, що забезпечить здійснення поточного контролю рівня витрат операційної діяльності.

З метою забезпечення оперативності та ефективності прийняття управлінських рішень, був розроблений робочий план рахунків для обліку операційних витрат, а також запропоновано типову структуру бюджетування операційних витрат підприємства за елементами.

2.4. Організація обліку витрат операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем

На підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» облік комп'ютеризований з використанням програмного забезпечення «1С: Підприємство 7.7».

Головне меню програми складається із таких пунктів: “Файл”; “Операції”; “Довідники”; “Документи”; “Журнали”; “Звіти”; “Сервіс”; “Вікна”; “Допомога”;

Загальна ідеологія здійснення операцій у програмі 1С: Підприємство наступна:

1. Основою для бухгалтерських проведення є первинний документ.
2. Операції, що є змістом первинних документів, зберігаються у головному реєстрі програми 1С : Підприємство – реєстрі господарських операцій.
3. Операції, що є змістом первинних документів, можуть бути неодноразово відкориговані або змінені.
4. Операції у разі необхідності можуть бути видалені.
5. Бухгалтерські проведення у програмі 1С: Підприємство можуть бути також у разі необхідності введені в ручному режимі.
6. Бухгалтерське проведення, що здійснене на підставі первинних документів, проводиться один раз і автоматично записується для формування реєстрів аналітичного та синтетичного обліку [63].

Первісна конфігурація містить 6 типів користувачів, що мають наступні умовні назви: адміністратор, бухгалтер, рахівник, кадровик, менеджер. Тип

користувача визначається інтерфейсом при роботі з конфігурацією, склад доступних даних, права на редагування і введення нових даних [64, с. 234].

Адміністратор. Адміністратор програми має повні права на перегляд і редагування даних, що визначає поведінку системи, будь-яких даних інформаційної системи.

Бухгалтер. Бухгалтер має право на доступ до довідників і документів, що мають відношення до визначених ділянок бухгалтерського обліку.

Менеджер. Менеджер має право на доступ до довідника і документів, що має відношення до проведення операцій, пов'язаних з торгівлею товарів.

Продавець. Продавець має доступ до всіх довідників і документів, що мають відношення до проведення операцій, пов'язаних з продажем товарів.

Рахівник. Рахівник має доступ до редагування журналу розрахунків., право на використання документів типу “Лікарняний лист” і інших відхилення від нормального режиму роботи. Крім того, він може вводити і редагувати розрахункові дані по співробітникам, (зокрема в документах “Наказ про прийом на роботу”, “Наказ про кадрове переміщення”), проводити розрахунки і отримувати звіти по результатам розрахунків зарплати.

Рахівнику недосяжне безпосереднє редагування довідника співробітників, підрозділів, штатного розкладу - це фактично значить, що для первісного введення інформації в довідники системи (зокрема в довідник “Співробітники”) необхідно зайти в програму як адміністратор.

Кадровик. Кадровик має право на використання таких документів, як накази про приймання на роботу, звільнення і кадрове переміщення. Ці документи використовуються вже при роботі системи, за виключенням наказу про приймання на роботу, за допомогою якого можна вносити інформацію в довідник співробітників. Також інтерфейс кадровика дозволяє заносити кадрові дані.

Програма має однокористувацьку і мереживу версії. Для користувачів

програми є декілька режимів роботи, набір яких різний залежно від версії програми (табл. 2.7).

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» поділяється на три етапи:

Перший етап облікового процесу є збір та реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері.

На *другому етапі* проводиться формування масивів облікових даних на електронних носіях: Журналу господарських операцій, структури синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних.

Таблиця 2.6

Режим роботи в програмі "1С: Підприємство 7.7"

Режим роботи в програмі "1С: Підприємство 7.7"	
"1С: Підприємство 7.7"	У мережевій версії режим застосовується при роботі кількох бухгалтерів з однією базою даних. Використовується для введення господарських операцій бухгалтером у випадку використання однокористувацької версії.
"1С: Підприємство Монопольно"	Використовується тільки в мережевій версії програми, призначений для запуску програми в однокористувацькому режимі. Використовується головним бухгалтером для розрахунків підсумків або для зміни робочого періоду.
"Конфігуратор"	Призначений для налагодження програми для зміни структури даних (налагодження аналітичного обліку, створення форм документів та звітів і програмування алгоритмів облікових розрахунків). Використовується головним бухгалтером та спеціалістом з налагодження програми.
"Отладчик"	Призначений для пошуку та усунення помилок при роботі певної конфігурації програми. Використовується програмістами.
"Монітор"	Призначений для здійснення контролю дій користувачів щодо зміни облікових даних або параметрів налагодження, які фіксуються і запам'ятовуються програмою. Використовується головним бухгалтером або аудитором (контролером).

Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період на запит користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків, або відображенням на екрані

дисплею потрібної інформації.

При виготовленні підприємством бланків форм фінансової звітності можливе включення (друкування) тільки тих статей активів, капіталу, зобов'язань, інших показників типових форм, дані про які впливають з результатів діяльності цього підприємства, при чому зберігається їх нумерація, зазначена на типових формах фінансової звітності, затверджених Міністерством фінансів України [65, с. 200-201].

В комплект типової конфігурації входить набір регламентованих звітів. Це, перед усім, податкові і бухгалтерські звіти, що використовуються для надання податковим органам, а також звіти, що використовуються для надання в різні фонди.

Оскільки, регламентовані звіти періодично змінюються у відповідності з поточними нормативними документами, то вони не входять в саму конфігурацію, а доставляються у вигляді окремих файлів – зовнішніх звітів, що мають розширення ERT).

Ці файли розташовуються в каталозі ExtForms, що підпорядковується каталогу інформаційної бази.

Всі зовнішні звіти згруповані в каталозі для різних звітних періодів. Крім того, в каталозі, що містить групу звітів, розміщується текстовий файл Rplist.txt, що містить перелік звітів даної групи і відповідні їм імена файлів.

Для виклику режиму роботи з регламентованою звітністю потрібно використовувати пункт меню «Регламентований звіт» меню «Звітність» головного меню програми. На екрані вдається вікно форми режиму «Регламентована звітність».

В верхній частині розміщується поле для вибору групи звітів. Далі розміщується список звітів. Для звернення до конкретного звіту потрібно вибрати необхідну групу і встановити курсор в списку на потрібному звіті.

Верхня частина звіту використовується для управління формуванням

звіту.

В нижній частині розташований власне бланк звіту – таблиця, в яку вводиться необхідна інформація і яка виводиться на печать.

Кнопки управління складання звітності:

«Зберегти» – запам’ятовує зміст ячейки. Щоб повернутися до збереження даних достатньо натиснути „Відновити”;

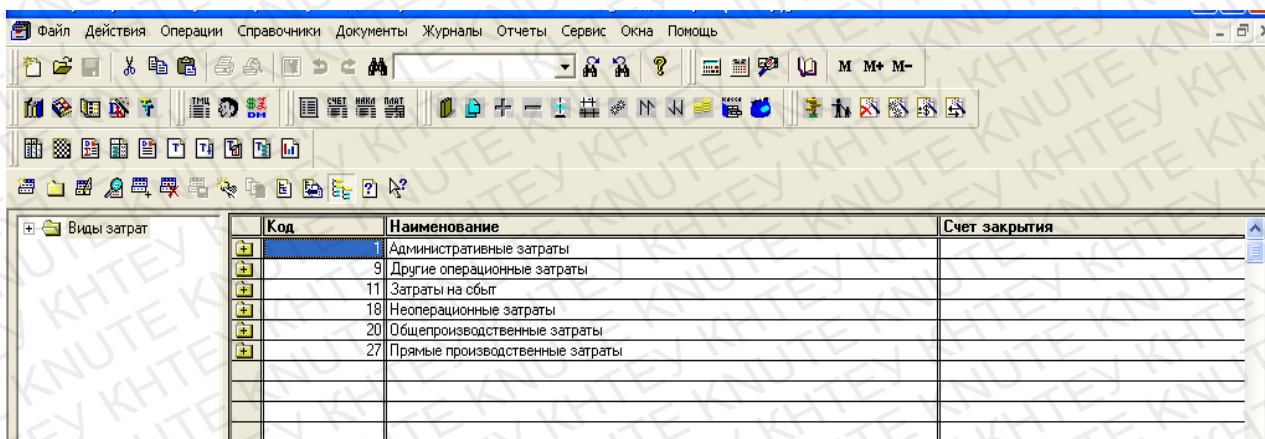
«Очистити» – всі ячейки форми, що були заповнені раніше будуть очищені;

«Відновити» – відновлення раніше збережених значень;

«Закрити» – закінчення роботи з формою, при цьому програма запропонує зберегти дані звіту;

«Запам’ятати» – заповнення бланку звіту на основі даних бухгалтерського обліку. При цьому всі ячейки бланку перед цим очищуються.

В бухгалтерській програмі 1С: Підприємство перелік витрат на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» наведено в довіднику «Види витрат» (рис. 2.6).



Код	Наименование	Счет закрытия
	Административные затраты	
9	Другие операционные затраты	
11	Затраты на сбыт	
18	Неоперационные затраты	
20	Общепроизводственные затраты	
27	Прямые производственные затраты	

Рис. 2.7 Довідник “Види витрат” на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Аналіз витратних рахунків можна провести за допомогою формування звітів.

Основні стандартні звіти програми «1С: Підприємство 7.7», що

використовуються на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»:

Оборотно-сальдова відомість. Містить для кожного рахунку інформацію про залишки на початок та кінець періоду, а також обороти по дебету та кредиту за встановлений період. Цей звіт в бухгалтерській практиці використовується найчастіше.

- *Шахматка.* Містить обороти між звітами за деякий обраний період, часто використовується бухгалтерами, оскільки дає уявлення про рух коштів та зобов'язань підприємства;

- *Оборотно-сальдова відомість по рахунку.* Використовується для рахунків, по яких ведеться аналітичний облік, при цьому здійснюється відокремлення залишків від оборотів по конкретних об'єктах аналітичного обліку (субконто);

- *Аналіз субконто.* Для видів субконто пов'язаних з декількома синтетичними рахунками, за допомогою оборотно-сальдової відомості по будь-якому одному рахунку неможливо отримати повну інформацію про обороти та підсумки по субконто. В ньому для кожного субконто (об'єкта аналітичного обліку) обраного виду наводяться обороти по всіх рахунках, в яких використовується це субконто, а також розгорнуте та згорнуте сальдо.

- *Картка субконто.* Якщо необхідно отримати максимально повну картину операції по об'єкту аналітичного обліку (субконто) або групі субконто можна винести "Картку субконто", де зібрані всі операції з конкретним об'єктом аналітичного обліку (субконто) в хронологічній послідовності із зазначенням реквізитів проводок, залишків по субконто після кожної операції, на початок та кінець періоду;

- *Аналіз рахунку.* Містить обороти рахунку з іншими рахунками за обраний період, а також сальдо на початок та кінець періоду. Наведено на рис. 2.8.

- *Аналіз рахунку по датам.* Дозволяє отримати оборот» по рахунку на

кожну дату певного періоду, що дає можливість аналізувати зміни у часі засобів або зобов'язань підприємства, для перевірки відповідності введених даних тим, що вказані в банківських виписках тощо;

- *Аналіз рахунку по субконто*. Містить підсумкові суми кореспонденцій даного рахунку з іншими рахунками за вказаний період, а також залишки по рахунку на початок та кінець періоду в розрізі об'єктів аналітичного обліку. Цей звіт можна сформувувати тільки для рахунків, по яких ведеться аналітичний облік;

- *Картка рахунку*. Включаються всі проводки в яких задіяний даний рахунок, крім того, наводиться залишок на початок та кінець періоду, обороти за період та залишки після кожної проводки.

- *Обороти між субконтами*. Використовується для аналізу оборотів між одним або всіма субконто одного виду, та одним або всіма субконто іншого виду;

- *Звіти по проведенням*. Представляє собою вибірку із журналу проводок за деякими заданими критеріям;

- *Розширений аналіз субконто*. Використовується для аналізу даних по аналітиці. При його формуванні можна вказати рахунок, до якого прикріплено даних вид аналітики. Всього одночасно можна аналізувати три види субконто для отримання для кожного їх виду, дебетових та кредитових оборотів, а також розгорнутого та згорнутого сальдо на початок та кінець обраного періоду.

Отже, розглянувши облік витрат операційної діяльності підприємства за умов застосування сучасних інформаційних систем на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», потрібно відмітити, що на склад та структуру внутрішніх звітів підприємства впливає програма «1 С: Підприємство», за допомогою якої автоматизовано обліковий процес. Для відображення інформації про витрати у внутрішній звітності підприємства використовуються наступні форми звітності: оборотно-сальдова відомість, картка рахунків, аналіз рахунків, журнал проведення,

журнал-ордер, відомості по рахунках і т.д.

Розвиток і широке застосування в діяльності підприємств бухгалтерських програм постійно потребують удосконалень. Так, Фірма «1С» спільно з компанією «Бест Звіт» розробила сервіс здачі електронної звітності (www.1c-sed.com.ua), який включає в себе програму «1С -Звіт» і засоби інтеграції даної програми з типовими конфігураціями фірми «1С». Завдяки чому звіти формуються, перевіряються, шифруються і підписуються безпосередньо в типових конфігураціях програм «1С».

З метою удосконалення ведення обліку на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» ми пропонуємо перехід на більш універсальну версію бухгалтерської програми, а саме серії:

Система програм «1 С: Підприємство 8.3»

Система програм «1С: Підприємство 8.3» - це професійна платформа для автоматизації діяльності організації. Крім основної платформи ви знайдете безліч прикладних рішень, створених на основі «1С: Підприємство 8.0». Автоматизація будь-якого виду діяльності, єдина технологічна платформа, різні прикладні рішення – все це є у «1 С: Підприємство 8.3». «1С: Підприємство 8.3» повністю змінює роботу з інтерфейсом. Сюди відноситься командний інтерфейс, форми, віконна система. При цьому не тільки змінюється модель розробки користувацького інтерфейсу в конфігурації, але й пропонується нова архітектура поділу функціональності між клієнтським додатком і сервером. У версії 8.3 принципово перероблений механізм установки, запуску і оновлення платформи. Вжито істотні зусилля для підвищення зручності розгортання системи у великих організаціях.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження сучасного стану та удосконалення обліку витрат операційної діяльності підприємства можна зробити наступні висновки:

Дослідивши фінансовий облік витрат операційної діяльності на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» потрібно відмітити, що облік ведеться з використанням методики та типових проведення регламентованих Інструкцією 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. Існуючий план рахунків потребує удосконалення, оскільки, не за всіма статтями витрат щодо центру відповідальності ведеться окремий субрахунок. Так, зокрема, для визначення собівартості реалізації товарів доцільно виділити такі субрахунки, як 9021 «Собівартість реалізованих будівельних матеріалів» та 9022 «Собівартість реалізованих металевих конструкцій». Така специфічна побудова аналітичних рахунків розроблена спеціально для ефективного ведення управлінського обліку.

Розглянувши питання узагальнення інформації про витрати у фінансовій звітності, потрібно відмітити, що інформація про витрати за певний період підприємства відображається в Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупний дохід) (Ф № 2) та у Примітках до фінансової звітності (Ф №5).

Розглянувши питання обліку витрат в системі прийняття управлінських рішень на прикладі підприємства ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», потрібно відмітити, що на підприємстві управлінський облік витрат операційної діяльності не ведеться. Основним недоліком ведення управлінського обліку витрат на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» є те, що облік оперує лише із фактичними даними і констатує факти. Тому ми вважаємо, що основним поліпшенням щодо управлінського обліку витрат було б запровадження моделі управлінського обліку, побудованої на принципах контролінгу.

Розглянувши облік витрат за умов застосування сучасних інформаційних

систем на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», потрібно відмітити, доцільним використання вищезазначеного програмного забезпечення щодо організації обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», але для більш зручного, удосконаленого обліку, для поліпшення роботи працівників бухгалтерії та головного бухгалтера ми пропонуємо перехід на версію «1 С: Підприємство 8.3», яка себе добре зарекомендували.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Методика контролю витрат операційної діяльності

Контроль – це система безперервного спостереження за ефективним використанням майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей.

Контроль на кожному підприємстві повинні розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих підрозділів, а як інструмент управління, чітку систему та безперервний внутрішній процес, що організовується і забезпечується кожним керівником відповідно до специфіки діяльності та поставлених завдань. [76, с. 14].

На нашу думку, доцільно внести корективи до завдань, які виконує контроль, і виділити такі:

- оцінювання ефективності та економічної доцільності операцій та господарських процесів;
- виявлення та оцінювання ризиків діяльності підприємства;
- перевірка достовірності обліку і фінансової звітності;
- забезпечення збереження активів;
- перевірка відповідності діяльності чинному законодавству.

Система контролю – це дуже складний і тонкий організм, невід’ємними частинами якого є абсолютно усі підрозділи підприємства, усі сфери його діяльності й діяльність кожного працівника підприємства. Система контролю – це своєрідна організація всередині організації (підприємства) [77, с. 23].

При розробленні системи контролю доцільно дотримуватися таких вимог:

- надійності – власник чи керівництво підприємства повинно створити належну систему контролю і забезпечити ефективність її функціонування;
- відповідності розмірам і ступеню складності підприємства;

- регламентації контролю та її залежності від розроблених керівництвом нормативних актів;
- відповідальності суб'єктів контролю за інформаційну безпеку та захист інформації.

Побудова належної системи контролю повинна бути здійснена на засадах системності, що передбачає визначення об'єктів, суб'єктів, які виконують контрольні дії, методичного інструментарію реалізації контролю [78].

Витрати операційної діяльності наявні на кожному підприємстві незалежно від його розміру й форми власності, що впливають на величину таких витрат. На підприємствах контроль може здійснювати керівник або уповноважена ним особа. Особиста зацікавленість в успішній діяльності таких підприємств, компетентність і професіоналізм працівників сприяють налагодженню ефективної системи контролю в цілому, та контролю витрат операційної діяльності зокрема [79].

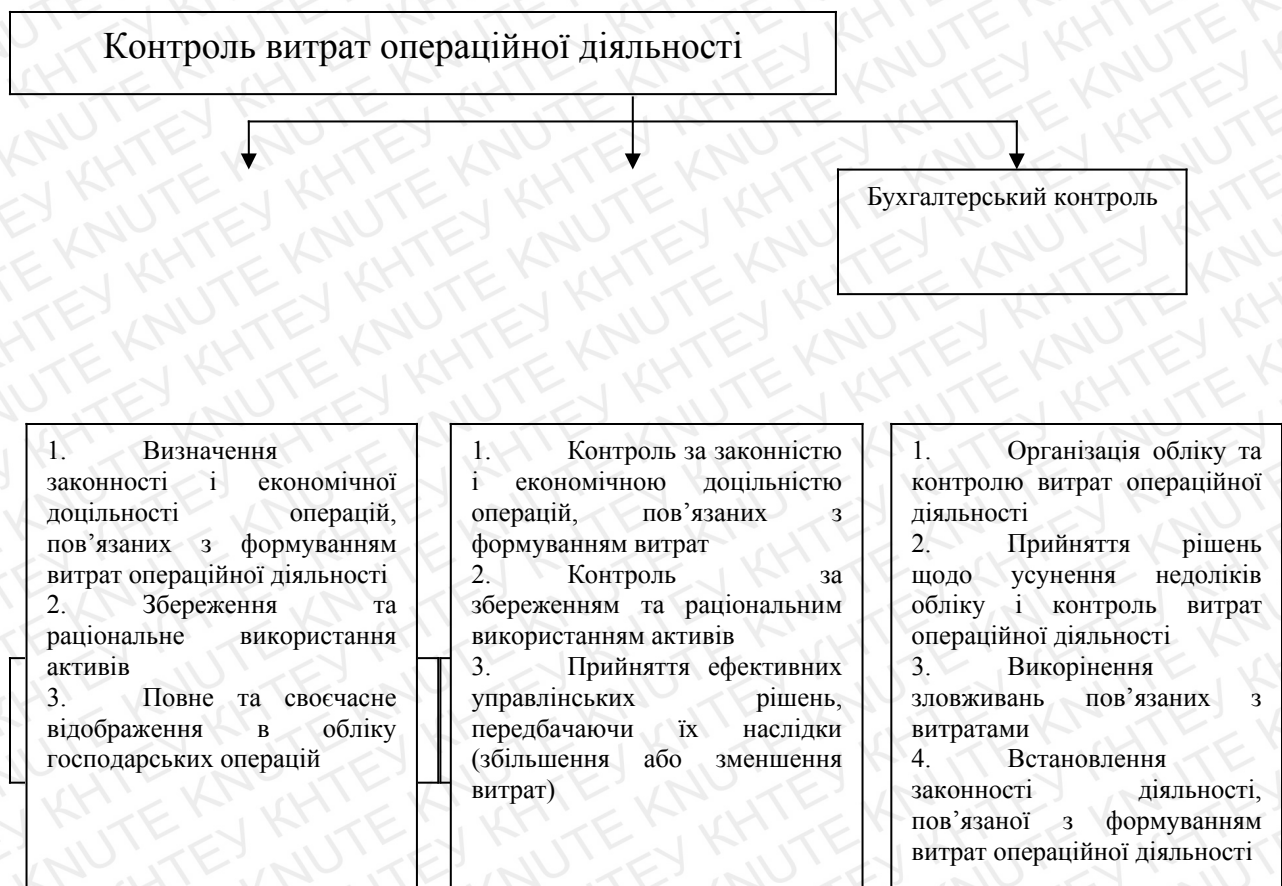
Зі збільшенням розміру підприємства зростає кількість і обсяг здійснюваних господарських операцій, що, відповідно, призводить до зростання величини витрат. Тому на великих підприємствах доцільно створювати спеціальні служби контролю, до компетенції яких буде входити в тому числі контроль витрат операційної діяльності. Потрібно відмітити, що система контролю витрат операційної діяльності передбачає наявність таких складових, як бухгалтерський та адміністративний контроль, а також контроль власника (рис. 3.1).

Потрібно зазначити, що адміністративний та бухгалтерський контроль певним чином доповнюють один одного, а їх окремі об'єкти збігаються. З метою недопущення дублювання функції кожного суб'єкта контролю повинні бути чітко розмежовані.

Контроль власника може виступати як форма адміністративного контролю і як окремий вид контролю, якщо власник і керівник – різні особи.

Такий вид – досить важлива складова контролю, адже від його рішень залежить встановлення стандартного рівня витрат операційної діяльності, ставлення працівників підприємства до корупції, стосунки із контрагентами, визначаються вимоги до персоналу та діяльності підприємства загалом.

Специфіка контролю витрат операційної діяльності обумовлена тим, що дані витрати досить різноманітні за складом. Виникають на різних етапах діяльності підприємства.



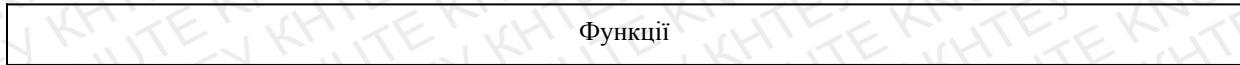


Рис. 3.1 Складові контролю витрат операційної діяльності

До основних процедур контролю витрат операційної діяльності належать наступні [80]:

- дослідження джерел утворення інформації про витрати операційної діяльності ;
- збір інформації для об'єктивного та реального аналізу витрат операційної діяльності ;
- аналіз отриманої інформації про витрати операційної діяльності підприємства;
- оцінка витрат операційної діяльності ;

- прогнозування витрат операційної діяльності підприємства;
- розробка та прийняття рішень про здійснення витрат операційної діяльності.

Завдання контролю витрат операційної діяльності підприємства полягає у визначенні абсолютного та відносного рівня витрат операційної діяльності як складової загальних витрат підприємства та використанні отриманих результатів в управлінні витратами й визначенні впливу витрат операційної діяльності на ефективність діяльності підприємства; запобіганні негативним результатам діяльності підприємства та його підрозділів; виявлення внутрішньогосподарських резервів.

Джерелами інформації по контролю витрат операційної діяльності є:

- бізнес-план підприємства;
- кошториси витрат по підприємству;
- реєстри аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку (карточки обліку витрат операційної діяльності);
- головна книга по рахунках;
- періодична та річна бухгалтерська і статистична звітність.

Фінансовий контроль здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств. Основна відповідальність за організацію фінансового контролю на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» насамперед покладається на його безпосереднього власника, який несе повну відповідальність за раціональність використання власних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Контроль забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування бізнесу. Він не залежить від функціонального управління, але не може не залежати від реальної ситуації. Користувачі зовні навряд чи захочуть покластися на інформацію, що перевірена контролером, через відсутність у нього незалежності - це найголовніша

відмінність між результатами роботи внутрішніх і зовнішніх контролерів. Деякі види діяльності контролерів називаються операційним контролем [76].

Організація контролю на підприємстві зумовлена інтересами підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. Особливості контролю є те, що при його організації та здійсненні:

- 1) застосовують основні принципи, форми та методи контролю;
- 2) операції фінансово-господарської діяльності більшою мірою контролюються у бухгалтерському обліку в тісному взаємозв'язку з оперативним та статистичним обліком;
- 3) за операціями фінансово-господарської діяльності, охопленими бухгалтерським обліком, об'єкти обліку збігаються з об'єктами контролю;
- 4) забезпечується безперервність протягом періоду функціонування підприємства;
- 5) досягається системність у накопиченні, узагальненні та реалізації матеріалів контролю [77].

Схематично організацію і послідовність здійснення контролю показано на рис. 3.2.

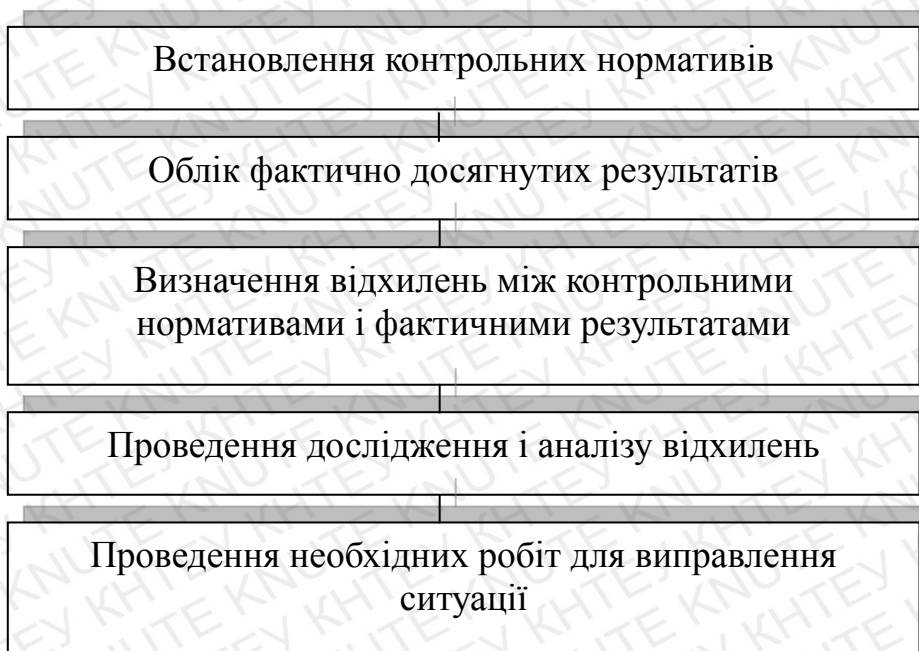


Рис. 3.2 Організація і послідовність здійснення контролю на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

На підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» контроль за витратами здійснює безпосередньо головний бухгалтер. Ми вважаємо, що доцільно було б створити відділ внутрішнього контролю, який би здійснював контрольні та аналітичні функції.

Далі теоретично розглянемо структуру відділу контролю (рис. 3.3).

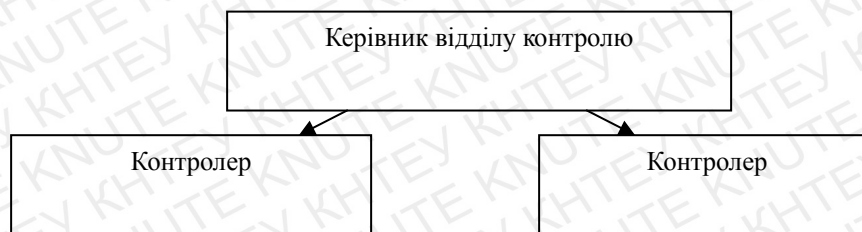


Рис. 3.3 Структура відділу контролю для ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Керівником ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» доцільно визначати наступні функції контролю:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;
- вивчення стану бухгалтерського обліку і контролю, їх моніторинг та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;
- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів і способів, що використовуються для визначення, оцінки, класифікації такої інформації, і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності;
- перевірку виконання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;
- оцінку ефективності механізму контролю, вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;

- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна;
- роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури контролю;
- оцінку використовуюваного підприємством програмного забезпечення;
- спеціальні службові розслідування окремих випадків, за завданням керівника;
- складання та надання висновків і звітів при проведенні перевірки;
- розроблення і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління.

Основною метою контролю витрат операційної діяльності на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» полягає у встановленні достовірності даних щодо нарахування та списання витрат, повноти і своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат операційної діяльності відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності підприємства.

Основні завдання, що поставлені перед контролем витрат операційної діяльності підприємства:

- перевірка залишків витратних рахунків;
- вивчення законності операцій пов'язаних з нарахуванням та списанням витрат операційної діяльності;
- перевірка правильності документального оформлення операцій з нарахування та списання витрат операційної діяльності та відображення цих операцій в обліку і звітності;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку витрат, якості відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, облікових регістрах та звітності;
- перевірити дотримання підприємством податкового законодавства за операціями із нарахуванням та списанням витрат операційної діяльності.

Далі розглянемо етапи проведення контролю витрат операційної діяльності на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Етапи проведення контролю витрат діяльності
на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»**

Назва етапу	Характеристика етапу
Організаційний	Здійснюється вибірка господарських операцій щодо яких: визначення завдань контролю; формування інформаційного бази даних (первинна документація, реєстри обліку, відомості Головної книги, звітність); забезпечення процесу контролю; здійснення попереднього аналізу отриманої інформації для визначення основних напрямів контролю
Технологічний	Відбувається обробка й аналіз інформації, підкріпленої первинними документами та звітами. Прийомами документального контролю визначається дотримання законодавчих та внутрішніх розпорядчих документів щодо регулювання питань бухгалтерського обліку (зокрема податкового) та звітності, оцінки ймовірних наслідків ризику тощо. Здійснюється інвентаризація умовних зобов'язань та умовних активів, перевіряється наявність, правильність формування та використання фінансових резервів покриття наслідків господарських ризиків.
Результативний	Узагальнення й оформлення результатів контролю господарської діяльності. На основі яких прийняття рішень щодо посилення заходів мінімізації господарських або встановлення факту їх економічної недоцільності. Здійснення контролю за виконанням рішень прийнятих за підсумками контролю господарської діяльності підприємства

На першому етапі здійснюються загальні дії щодо визначення предмету та об'єкту контролю на підприємстві, відповідно до них визначаються та аналізуються нормативно правові акти, установчі документи, накази та інші документи суб'єкта господарювання, які відображають нарахування та списання витрат діяльності, тобто відбувається підбір та нагромадження необхідної інформації.

На другому етапі складається план та графік дослідження, а саме визначається методика та техніка контролю витрат операційної діяльності, визначається послідовність дій контролерів. Уточнюється інформація зібрана на першому етапі, яка потім конкретизується та аналізується.

На третьому етапі відбувається обробка й аналіз інформації, підкріпленої первинними документами та звітами.

На останньому етапі відбувається формування проблемних питань, які досліджуються та опрацьовуються в результаті чого складаються висновки щодо проведеного контролю витрат діяльності.

Потрібно відмітити, що перевірявши правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком витрат операційної діяльності, можна встановити достовірність та законність нарахування та списання даних витрат, правильність відображення цих операцій в обліку і звітності [72]. Оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності, допоможе перевірити їх збалансованість між собою. Перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із нарахуванням та списанням витрат операційної діяльності, допоможе перевірити правильність відображення операцій в податковому обліку за податковим методом.

Важливою і ефективною передумовою досягнення економії витрат операційної діяльності на підприємстві є організація на підприємстві постійного контролю за видатками підприємства [73]. Досягти успіху завдяки лише оперативному контролю, який виконується працівниками та керівництвом під час оформлення (підписання) первинних документів, надзвичайно важко, а часто і неможливо.

Перевірку витрат операційної діяльності пропонуємо проводити за наступною методикою:

1. Перевірити наявність первинних облікових документів. До таких документів треба віднести: розрахунок амортизаційних відрахувань основних засобів; розрахунок зношення МШП; розрахунок витрат на електроенергію для освітлення територій; накладні вимоги на відпуск матеріалів; лімітно-забірні картки; наряди на відрядні роботи; розрахунки внесків на обов'язкове соціальне страхування тощо.

2. Визначити наявність планових величин витрат операційної діяльності

на відповідний період (квартал, півріччя, рік) по всім центрам відповідальності та центрам витрат і в цілому по підприємству.

Це надзвичайно важливо для цілей управління формуванням прибутку підприємства і його використання. Сьогодні окремі керівники підприємств та економісти вважають, що ринкові взаємовідносини самостійно все врегулюють і тому планові показники витрат їм непотрібні. Такий підхід помилковий, адже ціна на продукцію підприємства залежить не тільки від попиту і пропозиції, а й від величини витрат. Тому контроль за їх формуванням повинен виконуватись постійно.

3. Виявити наявність та правильність синтетичного та аналітичного обліку витрат операційної діяльності .

Перевірити, чи ведеться облік за витратними рахунками у журналі 5 та 5-1 журнальної форми обліку. В умовах використання комп'ютерної техніки з'являється можливість ведення синтетичного та аналітичного обліку усіх витрат операційної діяльності, використовуючи електронні таблиці або інші види програмного забезпечення, з врахуванням відхилень від планових значень.

4. Визначити правильність, обґрунтованість і повноту віднесення (списання) на рахунок фінансових результатів витрат операційної діяльності підприємства.

5. Узагальнити результати перевірки та оформити їх відповідним документом, актом.

Оформлення результатів контролю — найважливіший етап контрольного процесу. Від правильного оформлення матеріалів контролю залежить своєчасне усунення недоліків і порушень, виявлених під час перевірки.

Також, потрібно відмітити, що висновок контролера — є важливим документом, за змістом якого можна зробити висновок не тільки про наслідки перевірки, а й про якість роботи контролера, його ерудицію та рівень кваліфікації.

В висновку має бути відображено, наскільки діяльність підрозділу, що перевірявся, відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам, цілям підприємства та його фінансовим планам.

Висновок контролера має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації підприємства про правильність ведення синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку.

В висновку необхідно звернути увагу на виявлення помилок, шахрайств та інших подібних випадків в діяльності підприємства чи організації, а також всіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для підприємства.

Висновок за результатами контролю витрат операційної діяльності доцільно надавати не тільки керівництву підприємством, а й співробітникам, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Висновок контролю може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чиї інтереси були порушені в результаті проведення перевірки.

Контролер, виконуючи свої функції в середині підприємства і з ініціативи його керівництва, повинен акцентувати увагу не лише на тому, як функціонують системи обліку, контролю, а й наскільки вони ефективні в досягненні цілей, для яких призначені, і які в них можуть бути зроблені вдосконалення. Ефективність контролю треба оцінювати не за кількістю проведених перевірок і сумах виявлених збитків, а за тим, наскільки поради цієї служби сприяють стійкості фінансового стану підприємства.

Висновок контролю на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» складається безпосередньо головним бухгалтером, після чого передається на ознайомлення керівнику підприємства та зацікавленим особам.

Дослідивши організацію та методику контролю витрат операційної діяльності підприємства ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» потрібно відмітити, що основна відповідальність за організацію фінансового контролю на підприємстві насамперед покладається на його безпосереднього власника, який несе повну

відповідальність за раціональність використання власних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Специфічним є для підприємства здійснення контролю безпосередньо головним бухгалтером підприємства. З метою удосконалення процесу організації та методики здійснення контролю на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», ми вважаємо, доцільним запропонувати створити відділ внутрішнього контролю, який би здійснював контрольні та аналітичні функції на підприємстві.

Таким чином, система контролю витрат операційної діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» повинна вміщувати такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. У результаті дослідження визначено функції контролю за даними напрямками, що дозволяє здійснювати системний контроль витрат операційної діяльності.

3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу витрат операційної діяльності

Під методом економічного аналізу розуміють діалектичний підхід до вивчення й оцінки результатів і динаміки економічного розвитку підприємства, об'єднання, фірми, організації й узагальнення впливу факторів на досягнуті результати шляхом опрацювання спеціальними прийомами відповідної інформації.

Використання в аналізі діалектичного методу означає, що вивчення всіх показників діяльності підприємства повинно проводитись з урахуванням їх взаємозв'язку та взаємозалежності [65, с. 156].

Об'єктивну оцінку тому чи іншому показнику, економічному явищу,

процесу можна дати лише за умови розгляду їх у взаємозв'язку та взаємозалежності з іншими показниками діяльності підприємства.

При цьому кожен з показників, явищ, процесів розглядається як система, сукупність багатьох елементів, пов'язаних між собою.

У процесі вивчення показників аналіз забезпечує вимір впливу окремих факторів на результати діяльності.

Після вивчення окремих ділянок діяльності підприємства проводиться узагальнення результатів аналізу [66, с. 211].

Для того, щоб усебічно оцінити діяльність підприємства, необхідно розробити та використати відповідну систему показників [67, с. 3].

Таким чином, основними рисами економічного аналізу є:

- розробка та використання в аналізі системи показників;
- оцінка цих показників у взаємозв'язку та взаємозалежності;
- системний підхід до вивчення об'єктів аналізу;
- узагальнення матеріалів аналізу.

Будь-яка цілеспрямована діяльність вимагає обмежень або конкретизації. Це означає, що необхідно вибрати предмет та визначити об'єкти, вивчення яких приведе до досягнення мети, а щоб вирішити поставленні завдання необхідно вибрати методи і способи їх рішення. Одним із способів формалізації економічного аналізу є розробка його організаційно – інформаційної моделі.

Організаційно-інформаційна модель об'єднує дві сторони економічного аналізу, а саме організаційну та інформаційну. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу, торкаються об'єктів, суб'єктів та методів аналізу.

Інформаційна сторона моделі визначає створення інформаційної бази аналізу, а саме вибір джерел інформації, інформаційного забезпечення та розробка системи показників. Одним з найважливіших принципів створення інформаційної бази є забезпечення повноти інформації про досліджуваний

об'єкт.

Отже, організаційно-інформаційна модель являє собою характеристику об'єктів, показників, інформаційної бази, методичних прийомів аналізу та узагальнення результатів.

Організаційно-інформаційна модель аналізу витрат операційної діяльності має виконувати такі завдання [68]:

- оцінити динаміку рівня витрат з метою виявлення закономірностей і тенденцій їх зміни;
- перевірити виконання плану витрат як загалом, так і за статтями;
- дати кількісну оцінку впливу основних факторів на зміну витрат;
- здійснювати пошук резервів економії та шляхів нормалізації витрат;
- розробляти заходи, спрямовані на забезпечення економного і ефективного витрачання коштів, на недопущення безгосподарності і надмірних витрат операційної діяльності .

Джерела інформації економічного аналізу наведено на рис. 3.4.

Облікові джерела інформації включають документи бухгалтерського, статистичного обліку та звітності. Як відомо, бухгалтерський облік включає аналітичний, оперативний і статистичний облік.



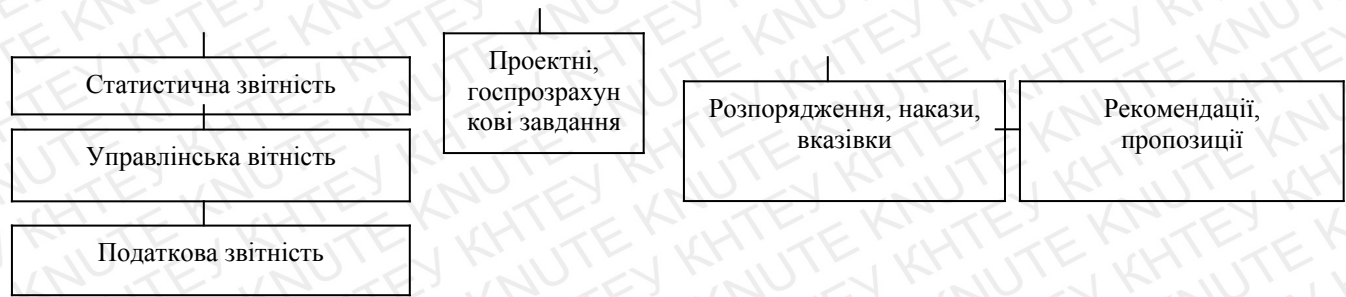


Рис. 3.4. Джерела інформації економічного аналізу [71]

Позаоблікові джерела становлять документи, які регулюють господарську діяльність: регламентовані – законодавчо-регулюючі документи (нормативно-правові акти, стандарти) та розпорядчі документи (розпорядження, накази, вказівки, рекомендації, пропозиції), а також нерегламентовані – матеріали засобів масової інформації, наукових конференцій, прес-конференцій, нарад, виступів, матеріали спеціальних обстежень тощо.

Основними джерелами інформації для аналізу витрат операційної діяльності є баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух коштів, дані первинного й аналітичного бухгалтерського обліку, що розшифровують і деталізують окремі статті балансу [69].

Бухгалтерська звітність має давати повне достовірне уявлення про фінансове становище організації, фінансові результати її діяльності і зміни у фінансовому становищі. Достовірною і повною вважається бухгалтерська звітність, сформована відповідно до правил, установлених нормативними актами з бухгалтерського обліку. Підтвердження вірогідності бухгалтерської звітності дають в аудиторському висновку, якщо вона, згідно з чинним законодавством, підлягає обов’язковому аудиту [70, с. 142].

Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать

важливим джерелом аналізу і контролю. Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності. Вибіркові облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства.

Аналіз витрат операційної діяльності підприємства здійснюється за допомогою низки прийомів. Деякі з них розроблено на теорії аналізу, інші - запозичена з математики, статистики, бухгалтерського обліку, управління, психології. Усі прийоми аналізу (загальна кількість яких - близько ста) можна розділити на три великі групи:

- логічні;
- математичні;
- евристичні (психологічні).

Крім того, методика фінансово-економічного аналізу містить в собі низку прийомів і методів, за допомогою яких досягається вирішення основних завдань аналізу — виявлення факторів, які впливають на економічні явища як об'єкти аналізу, розрахунки ефективності мобілізації резервів, пошук оптимальних управлінських рішень.

Серед традиційних статистичних методів і прийомів, за допомогою яких здійснюється аналітична обробка (головним чином первісна), найпоширеніші такі: використання абсолютних і відносних величин; використання середніх величин; порівняння; побудова рядів динаміки; групування; балансовий метод; індексний метод [72]. Абсолютні величини економічних явищ і процесів — це конкретні числові вирази цих явищ і процесів (обсяг виробництва, сума доходів, витрат, прибутку тощо). Без використання даних про ці величини аналіз найчастіше не може бути повноцінним, проте, на противагу статистиці, де абсолютні величини є основними вимірниками, в аналізі вони служать головним чином для розрахунку відносних і середніх величин. Відносні величини — це

величини, які встановлюються шляхом порівняння з будь-якими іншими (процент, питома вага, індекс, темп зростання, прибуток на одну гривню вкладеного капіталу тощо). Тільки відносні величини дають точне і наочне уявлення про розвиток того чи іншого економічного явища.

Середні величини - це абстрактні величини, за допомогою яких досягається узагальнення відповідних сукупностей типових, однорідних явищ, процесів, показників. Без обчислення середніх величин неможливо досліджувати процеси з метою виявлення їх закономірностей, вивчати явища за різними сукупностями, вивчати явища, що змінюються, у динаміці, нівелювати нетипові, випадкові варіанти значень показників.

Основна умова ефективності застосування прийому порівняння — це досягнення зі ставності показників, які характеризують процес, що аналізується. Тільки після того, як з'являється повна впевненість, що показники зі ставні між собою за всіма параметрами, можна проводити аналітичні розрахунки, які базуються на порівнянні. Безглуздо порівнювати без попередньої обробки, наприклад, фінансові ресурси підприємства за даними звітних балансів для висновків про їх діяльність, з показниками, які характеризують діяльність підприємства, як фондівдачу основних засобів, з аналогічним показником підприємства.

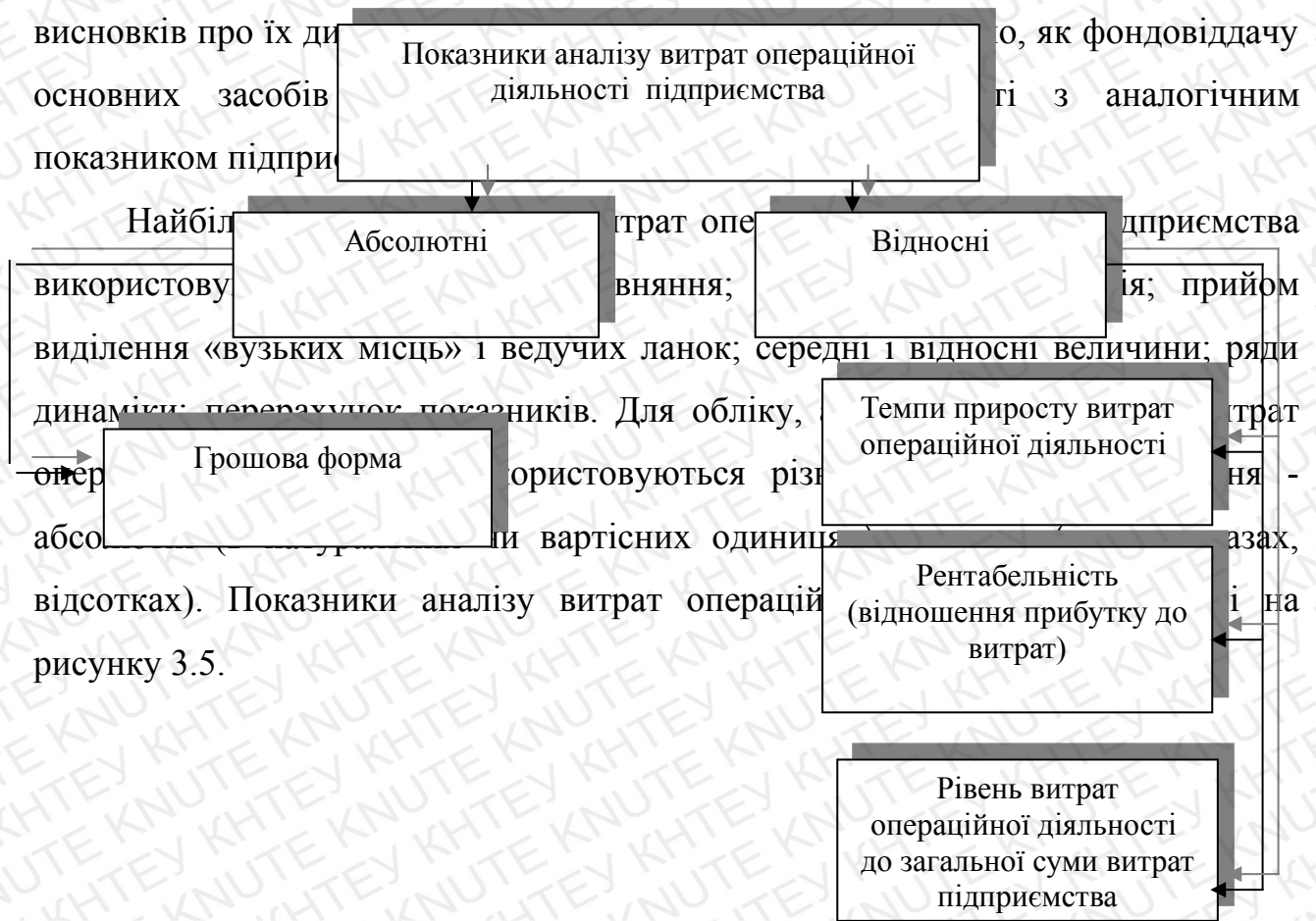


Рис. 3.5 Показники, що характеризують аналіз витрат операційної діяльності підприємства [74]

За економічним змістом досліджуваних явищ і процесів показники поділяються на кількісні та якісні. Кількісні показники відображають розмір господарських явищ, величину кількісних змін, що в них відбуваються, величину ресурсів. Якісні показники характеризують суттєві особливості і властивості досліджуваних явищ, рівень їх розвитку, використання ресурсів, ефективність діяльності.

За ступенем охоплення виділяють загальні та часткові, специфічні показники. Загальні використовують для характеристики результатів роботи всіх галузей народного господарства (продуктивність праці, рентабельність).

Часткові є специфічними для окремих галузей (марка сталі, калорійність кам'яного вугілля, урожайність сільськогосподарських культур).

Показники, які визначають стан результатного показника і виступають як

причини зміни його величини, називають факторними.

За способом формування розрізняють показники:

- нормативні (норми витрат сировини, матеріалів, палива, норми амортизації, ціни);
- планові (дані планів соціально-економічного розвитку підприємства, завдання підрозділам);
- договірні (передбачені в угодах на поставку сировини, матеріалів, палива тощо);
- облікові (дані бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку);
- звітні (дані бухгалтерської, статистичної та оперативної звітності);
- аналітичні (оціночні), які одержують у ході аналізу для оцінки результатів та ефективності роботи підприємства [74].

Усі показники, що використовуються в аналізі, як уже згадувалось, взаємопов'язані і взаємозумовлені. Вони вивчаються в комплексі і це передбачає відповідну їх систематизацію.

Система показників - це впорядкована їх множина, в якій кожен показник дає кількісну чи якісну характеристику певної сторони господарської діяльності, має властивості звідності і подільності, пов'язаний з іншими показниками, але не дублює їх.

Отже, дослідивши питання джерел, основних показників та методики аналізу витрат операційної діяльності ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», потрібно відмітити, що основним завданням при проведенні аналізу витрат операційної діяльності підприємства є дослідження та пошук резервів їх зменшення.

3.3. Методика загального аналізу витрат операційної діяльності

При аналізі витрат операційної діяльності встановлюється пропорція, в якій всі витрати операційної діяльності розподіляються між предметами праці, засобами праці і витратами на оплату живої праці. У результаті дається оцінка

характеру діяльності (матеріаломістке, фондомістке, трудомістке) і звідси визначаються найважливіші напрями пошуку резервів зниження витрат.

Аналіз проводиться методом порівняння фактичних витрат з плановими (з витратами минулого року) [82]. Окрім того, визначають та оцінюють зміни в питомій вазі кожного елемента витрат у загальній сумі витрат, тобто вивчають структуру витрат операційної діяльності. Детальний аналіз структури витрат необхідний для того, щоб виявити витрати, які є найбільш значущі для підприємства або можуть стати такими в майбутньому [83]. Не можна одержати помітну економію по витратах, які становлять, наприклад, 1 % від усіх витрат. Багато авторів сходяться на думці, що для одержання ефекту необхідно проаналізувати 20 % видів витрат, які займають близько 80 % в їх сукупній величині.

При розгляді структури витрат підприємства необхідно оцінювати кожен статтю щодо її значущості і контрольованості.

Планування й облік витрат на підприємстві ведуть за елементами витрат та калькуляційними статтями витрат.

Елементи витрат: матеріальні витрати (паливо, електроенергія, тепло енергія і т.д.), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, інші витрати (знос нематеріальних активів, оренда плата, обов'язкові страхові платежі, проценти за кредитами банку, податки, що входять до собівартості реалізованих товарів, відрахування в позабюджетні фонди тощо).

Групування витрат за елементами необхідні для того, щоб вивчити матеріаломісткість, енергомісткість, трудомісткість, фондомісткість і визначити вплив технічного прогресу на структуру витрат [84].

Аналіз динаміки та структури витрат операційної діяльності на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» проводиться шляхом розрахунку питомої ваги окремого показника у загальному їх підсумку (формула 3.1) [80, с. 227]:

$$Пв = Вов / Ввв, \quad (3.1)$$

Де, Пв – питома вага окремого показника, %;

Вов – вартість окремого виду показника, тис. грн.;

Ввв – вартість загального виду показника, тис. грн.

Розрахунок питокої ваги окремого показника витрат у загальному їх підсумку за формулою 3.1 по базовому підприємству ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» і аналіз динаміки та структури витрат операційної діяльності за елементами на нашому підприємстві в 2014-2017 рр. наведено нижче. Загальна сума витрат операційної діяльності підприємства ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» збільшилась з 419,8 тис. грн. в 2014 році до 1188,6 тис. грн. в 2017 році. Але при цьому питома вага витрат операційної діяльності в сумі загальних витрат підприємства особливо не змінилась і становить в 2014 році 25,7%, в 2017 році 31,6%. Що свідчить про паралельне зростання загальних витрат підприємства.

Найбільша питома вага витрат операційної діяльності в витратах на оплату праці (частка витрат операційної діяльності складає близько 30%).

Питома вага витрат операційної діяльності в витратах на відрахування на соціальні заходи становить в 2014 році – 24,8%, в 2015 році – 18,0%, в 2016 році – 21,2%, в 2017 році – 21,2%.

Частка витрат операційної діяльності у складі матеріальних витрат, в період, що аналізується коливається від 11,5% до 4,7%.

Питома вага витрат операційної діяльності в витратах на амортизацію складає 19,1% в 2014 році, в 2017 році вона збільшилась до 23,0%.

Інші операційні витрати складають в 2014 році – 25,5%, в 2013 році 28,9%, в 2015 році – 30,7%, в 2016 році – 34,9%, в 2017 році – 36,1%.

Проаналізувавши собівартість реалізованих товарів (табл.3.2) видно, що протягом останніх років показник зростає, зокрема станом на 2017 рік показник зріс на 1382, 9 тис.грн.(порівняно із 2016 роком).

Таблиця 3.2

Динаміка собівартість реалізованих товарів ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС»

Показник	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення +/-	
				2015/2014	2016/2015
Собівартість реалізованих товарів, тис.грн.	5 944,40	6 815,50	8 198,40	871,10	1 382,90

Так, матеріальні витрати, що віднесені до витрат операційної діяльності становлять в 2013 році – 21,5 тис. грн., в 2014 році – 5,6 тис. грн., в 2015 році – 15,4 тис. грн., в 2016 році – 4,7 тис. грн., в 2017 році – 11,7 тис. грн. При цьому їх питома вага в загальній сумі витрат операційної діяльності зменшується з 5,1% в 2014 році до 1,0% в 2017 році.

Питома вага витрат на оплату праці становить протягом 2014-2017 рр. приблизно 25%, а саме в 2014 році – 24,9 %, в 2015 році – 29,6 %, в 2016 році – 26,6 %, в 2017 році – 21,3 %.

Значну частку операційних витрат ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» становлять адміністративні витрати рис. 3.6.

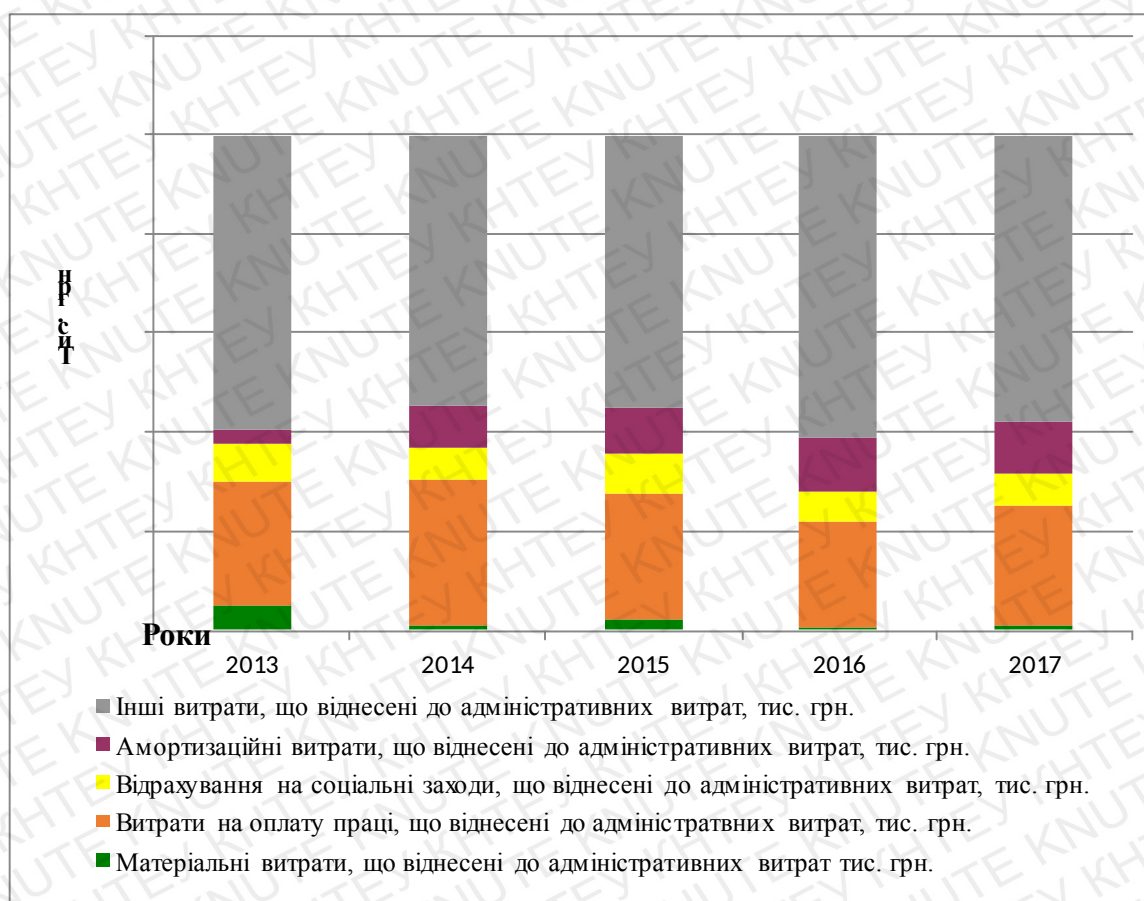


Рис. 3.6 Структура адміністративних витрат за елементами на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» в 2013-2017 рр.

Як бачимо з рис.3.7 значна частка адміністративних витрат підприємства припадає на витрати на оплату праці та інші витрати.

Отже, здійснивши розробку та апробацію методики загального аналізу витрат операційної діяльності потрібно відмітити, що даний вид аналізу дозволяє визначити питому вагу кожного з виду витрат в загальній сумі витрат операційної діяльності, що в свою чергу допомагає визначити в яких саме витратах можна шукати резерви для зменшення суми витрат операційної діяльності.

Потрібно відмітити, що на досліджуваному підприємстві значна частка в витрат операційної діяльності ах підприємства припадає на витрати на оплату праці (близько 30%) та інші витрати (близько 60%).

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження розробки системи контролю та аналізу витрат операційної діяльності можна зробити наступні висновки:

Дослідивши питання джерел, основних показників та методики контролю та аналізу витрат операційної діяльності, потрібно відмітити, що основним завданням, як при проведенні аналізу, так і при проведенні контролю витрат операційної діяльності є дослідження та пошук резервів їх зменшення. Також потрібно відмітити, що система контролю витрат операційної діяльності повинна вміщувати такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. У результаті дослідження, на підставі результатів наукових розвідок вітчизняних та зарубіжних вчених визначено функції контролю за даними напрямками, що дозволяє здійснювати системний контроль витрат операційної діяльності.

Здійснивши розробку та апробацію методики контролю витрат

операційної діяльності підприємства ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» потрібно відмітити, що основна відповідальність за організацію фінансового контролю на підприємстві насамперед покладається на його безпосереднього власника, який несе повну відповідальність за раціональність використання власних матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Здійснивши розробку та апробацію методики загального аналізу витрат операційної діяльності потрібно відмітити, що доцільним є здійснення аналізу витрат операційної діяльності за елементами витрат. Даний вид аналізу дозволяє визначити питому вагу кожного з виду затрат в загальній сумі витрат операційної діяльності, що в свою чергу допомагає визначити в яких саме витратах можна шукати резерви для зменшення суми витрат операційної діяльності. Потрібно відмітити, що на досліджуваному підприємстві значна частка в витрат операційної діяльності ах підприємства припадає на витрати на оплату праці (близько 30%) та інші витрати (близько 60%).

Особливістю складу витрат операційної діяльності підприємства є те, що найбільшу питому вагу в структурі витрат операційної діяльності займають витрати на оплату праці та інші витрати операційної діяльності, тому саме в цих напрямках було здійснено пошук основних резервів зменшення витрат операційної діяльності підприємства.

ВИСНОВКИ

Таким чином, в процесі дослідження обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств роздрібної торгівлі було сформульовано та зроблено такі висновки і пропозиції:

Із точки зору бухгалтерського обліку, трактування поняття «витрати» ускладнюється із введенням МСФЗ в національну облікову систему. Класифікація за П(С)БО 16 дуже перевантажена, має нормативний характер порівняно з рекомендаціями за МСБО 1 і потребує чіткої структуризації, враховуючи специфіку галузі і інформаційні потреби фінансового та управлінського обліку.

За результатами аналізу нормативних документів, на сьогодні, НП(С)БО 1 регламентує складання та подання фінансової звітності, деталізує статті звітів, визначає, що у фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні П(С)БО чи МСФЗ та/або інші нормативно-правові акти Міністерства Фінансів України з питань бухгалтерського обліку, тобто відзначимо послаблення нормативного характеру бувших національних положень. Огляд спеціальної літератури свідчить про потребу як подальшого нормативного удосконалення, так і майбутніх наукових досліджень, що б оперативно відображували зміни у вітчизняній системі бухгалтерського обліку діяльності підприємств торгівлі.

Дослідивши фінансовий облік витрат операційної діяльності на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» потрібно відмітити, що облік ведеться з використанням методики та типових проведення регламентованих Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Запропоновано, для визначення собівартості реалізації товарів виділити такі субрахунки, як 9021 «Собівартість реалізованих будівельних матеріалів» та 9022 «Собівартість реалізованих металевих конструкцій». Така специфічна

побудова аналітичних рахунків розроблена спеціально для ефективного ведення управлінського обліку.

Розглянувши питання узагальнення інформації про витрати у фінансовій та податковій звітності, потрібно відмітити, що інформація про витрати за певний період підприємства відображається в Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупний дохід) (Ф № 2), Примітки до фінансової звітності (Ф №5).

Основним недоліком ведення управлінського обліку витрат на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» є те, що облік оперує лише із фактичними даними і констатує факти. Тому ми вважаємо, що основним поліпшенням щодо управлінського обліку витрат було б запровадження моделі управлінського обліку, побудованої на принципах контролінгу.

Для більш зручного, удосконаленого обліку, для поліпшення роботи працівників бухгалтерії та головного бухгалтера на ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС» ми пропонуємо перехід на версію «1 С: Підприємство 8.3», яка себе добре зарекомендували.

Основним завданням, як при проведенні аналізу, так і при проведенні контролю витрат операційної діяльності є дослідження та пошук резервів їх зменшення. Система контролю витрат операційної діяльності повинна вміщувати такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. У результаті дослідження, на підставі результатів наукових розвідок вітчизняних та зарубіжних вчених визначено функції контролю за даними напрямками, що дозволяє здійснювати системний контроль витрат операційної діяльності.

Здійснивши розробку та апробацію методики контролю витрат операційної діяльності підприємства потрібно відмітити, що основна відповідальність за організацію фінансового контролю на підприємстві насамперед покладається на його безпосереднього власника, який несе повну відповідальність за раціональність використання власних матеріальних,

трудових і фінансових ресурсів. Специфічним є для підприємства здійснення контролю безпосередньо головним бухгалтером підприємства. З метою удосконалення процесу організації та методики здійснення контролю на підприємстві ТОВ «ВІННЕР СПЕЙС», вважаємо, доцільним запропонувати створити відділ контролю, який би здійснював контрольні та аналітичні функції на підприємстві.

На досліджуваному підприємстві особливістю складу витрат операційної діяльності підприємства є те, що найбільшу питому вагу в структурі витрат операційної діяльності займає собівартість реалізованих товарів праці та інші витрати операційної діяльності, тому саме в цих напрямках було здійснено пошук основних резервів зменшення витрат операційної діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків: Наказ Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
6. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг від 06.07.1995 № 265/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
7. Абрютіна М.С. Экономический анализ торговой деятельности: Учеб. пособие М.: Издательство “Дело и сервис”, 2011.- 512 с.
8. Аветисова А. О. Економіка ресторанного господарства [Текст]: навч.-метод. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А. О. Аветисова, Н. С. Палій, Ю. Ю. Юрченко; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, Каф. економіки і упр. інновац. діяльн. - Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. - 174 с.

9. Бухгалтерський облік на підприємствах роздрібної торгівлі та громадського харчування споживчої кооперації. Навчальний посібник / За ред. В.О. Озерана - К.: НМЦ — Укоопосвіта, 2003. - 188с.
10. Бланк И.А. Торговый менеджмент : учеб. курс. / И.А. Бланк. – К. : Эльга; Ника-Центр, 2004. – 488 с
11. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.
12. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / М. М. Бенько; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К.: Вид-во Київ. нац. торг.-екон. ун-ту, 2010. - 336 с.
13. Белова Н.В. Справжній бух облік : навч.-практ. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Н. Белова, А. Бобро, Д. Винокуров, Т. Войтенко, Я. Кавторева, С. Кирилов, О. Кононенко, Д. Костюк, В. Матвеева, В. Мякота, О. Пироженко, М. Пустовит – Фактор – 2008. – 326 с.
14. Бондарчук Н. В. Бухгалтерський облік [Текст]: навч.-практ. посіб. для самост. вивч. / Н. В. Бондарчук, Л. М. Васільєва, О. П. Бондарчук. - Д.: Біла К. О. [вид.], 2013. - 187 с.
15. Бузак Н. І. Облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Н. І. Бузак, О. В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К.: КНТЕУ, 2012. - 319 с.
16. Буряк П. Ю. Облік на малих підприємствах [Текст]: навч. посіб. / П. Ю. Буряк, Л. Ю. Шевців; Львів. держ. фін. акад. - Л.: Вид-во Львів. політехніки, 2013. - 438 с.
17. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. Видання 6-те, доповнене. - К: Алерта – 2010. - 402 с.

18. Дишко І.Ю., Штулер Ю.Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації Адміністративних витрат // Актуальні проблеми економіки № 5(107), 2010 – с. 222 – 227.
19. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст]: монографія / С. С. Герасименко [та ін.]; за ред. д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова. - Суми: ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. - 162 с.
20. Бухгалтерський облік [Текст]: основи теорії та практики: підручник / [А. Г. Загородній та ін.]; Нац. ун-т "Львів. політехніка". - Л.: Вид-во Львів. політехніки, 2012. - 340 с.
21. Бухгалтерський облік: практикум [Текст]: навч. посіб. / [Н. М. Сіренко та ін.]; за заг. ред. канд. екон. наук, доц. Дубініної М. В.; Миколаїв. держ. аграр. ун-т. - Миколаїв: МДАУ, 2012. - 317 с.
22. Бухгалтерський облік у малому бізнесі [Текст]: метод. вказівки та завдання для контрольних робіт, завдання для практ. занять та самост. роботи, тестові завдання для студ. ф-ту заочної освіти напряму підготовки 6.030509 "Облік і аудит" / Укоопспілка, Львів. комерц. акад.; уклад. Панченкова Ю. В., Попітін Т. В.. - Л.: Вид-во Львів. комерц. акад., 2009. - 159 с.
23. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Л. В. Нападовська та ін.]; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Л. В. Нападовської; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К.: КНТЕУ, 2012. - 394 с.
24. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : учеб. курс. / И.А. Бланк. – К. : Ника-Центр; Эльга, 2001. – 528 с
25. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб.: дистанц. навчання / О. Ф. Вербило, Н. М. Коробова; за ред. доц., канд. екон. наук О. Ф. Вербило; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України, Навч.-наук. ін-т бізнесу. - К.: [НУБіП України], 2010. - 216 с.

26. Вернеке Х. Расчет затрат для инженеров / Ханс Варнеке, Ханс-Йорг Буллингер, Рольф Хихирт, Арно Фёгеле; [пер. с нем.] – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
27. Валеви́ч Р. П. Экономика торговой организации: Учебное пособие / Р. П. Валеви́ч. Г. А. Давыдова – Минск, 2008. – 371 с.
28. Волоснікова Н.М. Трансакційні витрати інноваційної діяльності в умовах ринкової трансформації [Текст]: дис... канд. екон. наук: 08.00.04 / Волоснікова Наталія Миколаївна; Національний технічний ун-т "Харківський політехнічний ін-т". - Х., 2008. - 222 арк.
29. Горайнова Ю. С. Облік у галузях виробництва та послуг. Ч. 2 [Текст] / Горайнова Ю. С., Топорова Г. М. - 2011. - 75 с.
30. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції [Текст]: [монографія] / Зіновій Гуцайлюк. - Т.: Крок, 2013. - 175 с.
31. Дергачова В. В. Облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посіб. / В. В. Дергачова, Н. Є. Скоробогатова, Л. М. Шик; Нац. техн. ун-т України "Київ. політехн. ін-т". - К.: НТУУ "КПІ", 2011. - 257 с.
32. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю [Текст]: монографія / В. А. Дерій; Терноп. нац. екон. ун-т. - Т.: ТНЕУ, 2009. - 272 с.
33. Доходи і витрати: відображаємо в обліку [Текст]: практ. керівництво. - Д.: Баланс-Клуб, 2012. - 111 с.: табл. - (Бібліотека "Баланс"; №10, 2012).
34. Дюбо О. М. Управлінський облік [Текст]: метод. вказівки до семінар. і практ. занять для студ. спец. "Фінанси і кредит" / О. М. Дюбо; Держ. закл. "Луган. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка". - Луганськ: ДЗ "ЛНУ ім. Тараса Шевченка", 2012. - 100 с.
35. Зима Г. І. Бухгалтерський облік і фінансування підприємств ресторанного бізнесу [Текст]: навч. посіб. / Г. І. Зима, Ю. М. Меншикова; Вищ. навч.

- закл. Укоопспілки "Полтав. ун-т економіки і торгівлі" (ПУЕТ). - Полтава: ПУЕТ, 2013. – 304 с.
36. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки [Текст]: монографія / В. М. Жук; Нац. акад. аграр. наук України, ННЦ "Ін-т аграр. економіки", ТДВ "Ін-т обліку і фінансів". - К.: Ін-т аграр. економіки, 2012. - 450 с.
37. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік і аудит в умовах автоматизованої системи обробки інформації [Текст]: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Завгородній Віктор Петрович; Київський національний економічний ун-т. - К., 1998. - 32 с.
38. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності [Текст]: навч. посіб. / А. Г. Загородній, І. Й. Яремко, Л. М. Пилипенко; Нац. ун-т "Львів. політехніка". - Л.: Вид-во Львів. політехніки, 2012. - 213 с.
39. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік у програмі 1С: бухгалтерія 8.1 [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Х. О. Засадна, І. І. Демко, Г. В. Пришляк; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. - Л.; К.: УБС НБУ, 2013. - 302 с.
40. Зима Г. І. Бухгалтерський облік і фінансування підприємств ресторанного бізнесу [Текст]: навч. посіб. / Г. І. Зима, Ю. М. Меншикова; Вищ. навч. закл. Укоопспілки "Полтав. ун-т економіки і торгівлі" (ПУЕТ). - Полтава: ПУЕТ, 2013. – 304 с.
41. Зима Г. І. Бухгалтерський облік і фінансування підприємств ресторанного бізнесу [Текст]: навч. посіб. / Г. І. Зима, Ю. М. Меншикова; Вищ. навч. закл. Укоопспілки "Полтав. ун-т економіки і торгівлі" (ПУЕТ). - Полтава: ПУЕТ, 2012. – 304 с.
42. Карпенко І. Сучасні проблеми методики аудиту витрат підприємств громадського харчування. Вісник КДТЕУ. - 2009. - №4. - с.90-112.

43. Коршикова Р. Калькулювання та облік готової продукції в барах. Все про бухгалтерський облік. - 2002. - №53. - с.4-12.
44. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2007. — 224 с.
45. Котенко Л.Н., Гринько А.П., Янчева Л.Н. Учет товарных операций на предприятиях торговли и питания.- К.: Компас, 2001.-180 с.
46. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности предприятий общественного питания. Учеб.- практ. пособие/ Л.И. Кравченко- Мн: ООО „ФУАинформ”, 2008.- 526 с.
47. Крутова А. С. Облік в системі електронної комерції [Текст]: монографія / А. С. Крутова; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. - Х.: [ХДУХТ], 2010. - 395 с.
48. Кубедду Р. Политическая философия австрийской школы: К.Менгер, Л.Мизес, Ф.Хайек [Текст]: пер. с англ. / Р. Кубедду. - М.: ИРИСЭН: Мысль, 2008. - 406 с.
49. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О. П. Кундря-Висоцька; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. - К.: УБС НБУ, 2012. - 399 с.
50. Куцик П. О. Облік у системі "1С: Підприємство" [Текст]: навч.-метод. посіб. / Куцик П. О., Макарук Ф. Ф., Плеша В. І.; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. - Л.: Вид-во Львів. комерц. акад., 2010. - 248 с.
51. Левченко М. М. Менеджмент у ресторанному господарстві [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. М. Левченко, Л. Є. Калініна; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, Каф. орг. та упр. якістю ресторан. госп-ва. - Донецьк: [ДонНУЕТ], 2011. - 256 с.
52. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., які навчаються за освіт.-проф. прогр.

- бакалавра зі спец. "Облік і аудит" / В. С. Лень, В. В. Гливенко. - Т.: Навчальна книга - Богдан, 2012. - 747 с.
53. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: підручник / Лень В. С., Гливенко В. В.; Черніг. держ. технол. ун-т. - Чернігів: Десна Поліграф, 2013. - 437 с.
54. Лисюк О., Чацкіс Ю. Облік виробництва, сировини і товарів на підприємствах громадського харчування: рахунок 23 чи 28. Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - №8. - с. 28-31.
55. Литвиненко Т. Шляхи удосконалення системи обслуговування споживачів у підприємствах громадського харчування. Громадське харчування і туристична індустрія у ринкових умовах: Збірник наукових праць. - К.: КДТЕУ. - 2010.- с.75-81.
56. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: Підручник для студ. вищих навч. закл. / О. В.Лишиленко. - К.: Центр навчальної літератури, 2005. - 219 с.
57. Лозовицький С. П. Організація обліку, контролю та аналізу [Текст]: навч. посіб. / Лозовицький С. П., Лозовицька Д. С.; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. - Л.: Вид-во Львів. комерц. акад., 2013. - 383 с.
58. Лудченко О. М. Облікова політика підприємств [Текст]: навч. посіб. до викон. контрольної роботи (для студ. спец. 7.050106 усіх форм навчання) / О. М. Лудченко, І. В. Головач; Донбас. держ. машинобуд. акад. - Краматорськ: ДДМА, 2010. - 32 с.
59. Мальська М.П., Худо В.В., Цибух В.І. Основи туристичного бізнесу: Навч. посібник.- Київ: Центр навчальної літератури, 2012.-272 с.
60. Маляревський Ю. Д. Облік у галузях виробництва та послуг [Текст]: навч. посіб. / Маляревський Ю. Д., Горяєва М. С., Пасенко Н. С.; Харк. нац. екон. ун-т. - Х.: Вид. ХНЕУ, 2012. - 398 с.

61. Медвідь Л. Г. Бухгалтерський облік (загальна теорія) [Текст]: навч.-наоч. посіб. / Медвідь Л. Г., Попітич Т. В.; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. - Л.: Вид-во Львів. комерц. акад., 2010. - 199 с.
62. Мельник В. Г. Бухгалтерський облік (Основи) [Текст]: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Мельник В. Г., Богач А. Г.; Терноп. нац. екон. ун-т. - Т.: Економічна думка, 2011. - 365 с.
63. Менгер А. Экономическая и семейная жизнь в народном рабочем государстве [Текст] / А.Менгер; ред. пер. со 2 нем. изд. К. Л. Оленин. - О.: Демос, 1905. - 64 с.
64. Мелень О. В. Організація обліку [Текст]: текст лекцій / О. В. Мелень; Нац. техн. ун-т "Харк. політехн. ін-т". - Х.: НТУ "ХПІ", 2013. - 75 с.
65. Чебанова Н.В. Фінансова звітність підприємств : [навч. посіб. для студентів вищих навч. закладів.] / Н.В. Чебанова, Т.Я. Чупир - Інтелект-Захід - 2006 - 444 с.
66. Орлова В.К. Фінансовий облік. Навчальний посібник К.: Знання, 2012. - 508 с.
67. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник рекомендований МОН України: К.: ЦУЛ, - 2008. – 320 с.
68. Гордієнко П. Л. Стратегічний аналіз: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Алерта, 2008. – 477с.
69. Сич Є.М., Пилипенко О.В., Стасишен М.С., Стратегічний аналіз, Навчальний посібник. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.
70. Парасій-Вергуненко І.М. Стратегічний аналіз у банках: теорія, методологія, практика: Монографія. – К.: КНЕУ, 2007. – 360 с.
71. Левик І.С. Суть стратегічного аналізу, його місце та роль в системі управління підприємством / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_7/106.pdf

72. Ященко О.І. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства Науковий вісник, 2008, вип. 18.2 с. 145-149.
73. Эффективное снижение затрат // Менеджер по персоналу. - 2009. – № 1-2. – С. 56-63. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Effective-cost-reduction-ukr-2009-Jan-RU.pdf>.
74. Муляр В.П. Облік витрат у суб'єктів господарювання в сучасних умовах // Аграрний вісник Причорномор'я. – 2009. - № 49. с. 12-16
75. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю. - Рубрика: Соціум. Наука. Культура, Економіка / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/stolyar-lg-organizatsiya-vnutrishnogo-kontrolyu/>
76. Стефаник І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації // Ринок цінних паперів України. – 2009. – №9–10. – С. 11–14.
77. Іванова Е.Л. Контроль і ревізія. Конспект лекцій – - К.: Центр навчальної літератури – 2010. – 160 с.
78. Ахметова Г.В. Контроль и ревизия. Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів - К.: ЕАОІ, 2008. - 72 с.
79. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. Київ: ЦУЛ, 2007, 318 с.
80. Черниш С.С. Економічний аналіз. Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів - К.: Центр навчальної літератури, 2010. - 256 с.
81. Гуменюк В. В. Фінансово-економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання туристичної галузі: навч. посіб. – Івано-Франківськ : Плай, 2009. – 260 с.
82. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. – К. : КНТЕУ, 2008. – 514с.
83. Мних Є. В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. – Київ : КНТЕУ, 2010. – 412с.

84. 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.
85. Язлюк Б. О. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації [Текст] / Б. О. Язлюк, В. В. Волошина // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2016. - Вип. 15. – С. 118-121.
86. Мулінська Г.В. Напрями вдосконалення обліку витрат обігу на підприємствах роздрібної торгівлі нафтопродуктами / Г.В. Мулінська // Серія Економічні науки. Науковий вісник Херсонського державного університету. Випуск 23. - Частина 3. - 2017. Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_23/3/37.pdf
87. Коба О. В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу / О. В. Коба, Ю. Ю. Миронова // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 4. - С. 99-103.
88. Фірсова Н.В. Удосконалення обліку витрат підприємств роздрібної торгівлі споживчої кооперації України / Н. В. Фірсова, Р. Є. Желізняк // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 4. - С. 122-128. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpusk_2016_4_18.