

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА МАЛОГО БІЗНЕСУ

Студентки 2 курсу, 2м
групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Стригун Наталія

Науковий керівник
д. е. н., доцент

Король Світлана
Яківна

Гарант освітньої програми
доктор екон. наук, професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні засади обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства торгівлі.....	7
1.1. Економічна сутність витрат операційної діяльності торговельного підприємства.....	7
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності.....	18
1.3. Організаційні та технологічні особливості базового підприємства та їх вплив на організацію і методику обліку витрат операційної діяльності.....	32
Висновки до розділу 1.....	53
РОЗДІЛ 2. Удосконалення обліку витрат операційної діяльності підприємства роздрібною торгівлі	55
2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства	50
2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності та їх узагальнення у звітності підприємства.....	59
2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень.....	72
Висновки до розділу 2.....	83
РОЗДІЛ 3. Контроль та економічний аналіз витрат операційної діяльності ГСТ ГВП «Лад ДС».....	87
3.1. Система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємства роздрібною торгівлі.....	87
3.2. Організація та методика контролю витрат операційної діяльності підприємства роздрібною торгівлі.....	98
3.3. Аналіз витрат операційної діяльності ГСТ ГВП «Лад ДС».....	108
Висновки до розділу 3.....	119
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	122
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	130
ДОДАТКИ.....	145

ВСТУП

Актуальність дослідження. Рівень конкурентоспроможності продукції та загальні результати господарської діяльності підприємства багато в чому залежать від рівня витрат. Облік витрат займає центральне місце в бухгалтерському обліку, який відіграє значну роль в системі управління підприємством. Використовуючи дані про розмір та види витрат, управлінський персонал торговельного підприємства має можливість регулювати фінансово-господарську діяльність, приймати виважені управлінські рішення. Отже, для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень щодо управління витратами підприємства необхідна своєчасна, достовірна аналітична інформація, яка може бути забезпечена лише бухгалтерським обліком та безпосередньо залежить від його якості.

Об'єктивною інформаційною потребою сучасного управління підприємством торгівлі є розширення методичного забезпечення процесів обліку та аналізу витрат обігу, яке б гарантувало одержання оперативних та достовірних даних необхідного рівня аналітичного узагальнення для прийняття управлінських рішень, спрямованих на пошуки й реалізацію резервів скорочення витрат та підвищення прибутковості господарювання. Велика кількість та різноманітність витрат обігу робить можливим успішний пошук шляхів їх абсолютного та відносного скорочення. Основним питанням на сьогодні залишається неврегульованість складу витрат та методологічна необґрунтованість категорії витрат як показника собівартості послуг торговельного підприємства, пов'язаних з доведенням товарів від виробника до споживача, що ускладнює проведення заходів з оперативного управління ними.

Питання обліку, аналізу та контролю витрат знайшли своє відображення у працях провідних вітчизняних та закордонних вчених-економістів: М.І.Баканова, Ф.Ф.Бутинця, О.С.Бородкіна, Б.І.Валуєва, С.Ф.Голова, К.Друрі,

В.І.Сфіменка, Л.І.Кравченка, М.В.Кужельного, В.Г.Лінника, Ю.Я.Литвина,

Є.В.Мниха, Ю.І.Осадчого, В.Ф.Палія, О.Ю.Редька, Г.А.Савицької, Дж.Г.Сігела, Я.В.Соколова, В.В.Сопка, М.Г.Чумаченка, А.Д.Шеремета та ін. Віддаючи належне напрацюванням фахівців у галузі теорії, обліку, аналізу та контролю витрат діяльності підприємств, слід зауважити, що багато проблем до цього часу не знайшли свого остаточного розв'язання.

Недостатність сучасних комплексних науково-практичних робіт, присвячених висвітленню специфіки функціонування підприємств торгівлі, економічної сутності витрат як собівартості їх послуг, науково-теоретичних і практичних аспектів обліку, аналізу та контролю витрат обігу визначили об'єктивну необхідність подальшого поглиблення досліджень в даному напрямку.

Робочою **гіпотезою** дослідження є припущення, що удосконалення обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства дозволить підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління підприємством.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій з обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства роздрібної торгівлі.

Відповідно до зазначеної мети в роботі поставлено наступні **завдання**:

- уточнити економічну сутність витрат, операційної діяльності торговельного підприємства;

- здійснити економіко-правовий аналіз а також провести огляд спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства;

- обґрунтувати необхідність вдосконалення діючої методики обліку витрат відповідно до нових інформаційних потреб ефективного управління базового підприємства;

- дослідити організаційні та технологічні особливості базового підприємства та оцінити їх вплив на організацію і методику обліку витрат

операційної діяльності уточнити класифікацію витрат та визначити сутність основних принципів їх обліку;

- розробити науково обгрунтовані практичні рекомендації з удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС»;
- визначити пріоритетні напрями удосконалення аналітичної роботи на підприємствах роздрібної торгівлі на основі дослідження методології і практичного досвіду організації аналізу витрат;
- визначити етапи проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності та запропонувати шляхи їх вдосконалення.

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

Предметом дослідження є теоретико-методичні та прикладні аспекти обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності Гоголівського споживчого товариства Госпрозрахункового відокремленого підрозділу «Лад ДС».

Методи дослідження. При дослідженні теоретичних аспектів обліку витрат операційної діяльності для визначення загальних напрямів розвитку та виявлення факторів, що впливають на їх облік, використовувались методи індукції та дедукції; для визначення й уточнення економічної сутності та змісту понятійного апарату обліку витрат діяльності – метод порівняння. За допомогою абстрактно-логічного методу визначено оптимальний порядок оцінки для бухгалтерського відображення витрат діяльності, розглянуто та доповнено критерії визнання витрат. Для удосконалення класифікації витрат, використано метод причинно-наслідкового зв'язку; для аналізу стану обліку витрат діяльності на підприємствах торгівлі – методи статистичного зведення.

Вивчення теми проводилось на базі ГСТ ГВП «Лад ДС». Досліджувалась його документальна база та особливості методики обліку, аналізу та контролю витрат обігу. Для написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались дані фінансового обліку підприємства за 2013-2017 роки.

Інформаційною базою дослідження є фактичні показники фінансово-господарської діяльності СТ «Лад-ДС», яке займається торговельною діяльністю. Для написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались первинні документи, облікові регістри і форми звітності досліджуваного підприємства. Інформаційним забезпеченням роботи є нормативно-правові акти, що регулюють економічну діяльність підприємств, загальноекономічна і спеціальна література з питань обліку, аналізу і контролю витрат діяльності, офіційні матеріали Державного комітету статистики, матеріали конференцій, дані бухгалтерського обліку і звітності досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на удосконалення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС».

Апробація дослідження проведена шляхом опублікування наукової статті у збірнику статей студентів КНТЕУ.

Структура та обсяг магістерської роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 130 найменувань. Загальний обсяг роботи становить _____ сторінок друкованого тексту та містить __ рисунків, __ таблиці.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність витрат операційної діяльності торговельного підприємства

В сучасних умовах господарювання торговельні підприємства, як і інші господарюючі суб'єкти, незалежно від форм власності планують свою діяльність і перспективи розвитку, виходячи із розроблених ними господарських і соціальних програм, попиту і пропозиції, тенденції розвитку кон'юнктури ринку та наявності інвестицій. Зважаючи на це, ефективне використання всіх видів ресурсів, недопущення їх витрат нерозривно пов'язане з підвищенням наукового рівня обліку, аналізу та контролю витрат, що обумовлює необхідність формування механізму управління витратами на торговельних підприємствах.

Формування такого механізму управління витратами вимагає відмови від багатьох дотриманих уявлень про економічну природу та сутність витрат, для найбільш широкого використання досягнення теорії та практики не тільки вітчизняних економістів, але і зарубіжних. Актуальність рішення даної проблеми в торговельній сфері підтверджується відсутністю науково обгрунтованого підходу до управління витратами з метою максимізації прибутку та підвищення на цій основі рівня рентабельності.

У фінансовому обліку, термін «витрати» визначається як показник у грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення певної мети. В управлінському обліку, термін «витрати» застосовується в цілому ряді питань не обгрунтовано. Інакше кажучи, при вирішенні різного роду питань враховуються різні види витрат. Одні витрати, враховуються для оцінки запасів і визначення доходів, інші – для планування, складання кошторису і контролю за його виконанням. Врахування третіх необхідне для прийняття управлінських

рішень на близьку та далеку перспективу.

Процес управління господарською діяльністю торговельного підприємства ґрунтується на зіставленні витрат з отриманими результатами. Абстрагуючись від інших факторів впливу, можна стверджувати, що прибуток має місце лише у тому випадку, коли сума надходжень від продажу продукції, товарів чи послуг перевищує витрати на їх придбання. Отже, успішний економічний розвиток господарюючого суб'єкта залежить від ефективного використання і перерозподілу фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства на різних її стадіях, які безпосередньо здійснюються управлінським персоналом.

Необхідно відзначити, що витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Крім того, розуміння витрат у вітчизняному обліку і зарубіжному також відрізняються.

Так, витрати у традиційному для вітчизняної практики розумінні – зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, запаси) і збільшення частини пасивів які відображають заборгованість. У зарубіжному обліку ці операції визначаються як затрати, а витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто зменшення матеріально-речової частини активів. Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

Особливої уваги заслуговує характеристика витрат як процесу використання ресурсів. Витрати – це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних ресурсів і сил природи у процесі господарювання. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість».

Аналогічне тлумачення категорії витрат знаходимо в зарубіжній літературі. Так, Роберт Н. Антоні пов'язує показники витрат з вартістю і собівартістю: «Витрати – це придбання ресурсів, їхня вартість, а затрати – це

використання ресурсів за період, собівартість. Вартість ресурсів у залишку – це засоби, а собівартість – це перенесена вартість на продукт» (рис. 1.1) [116].

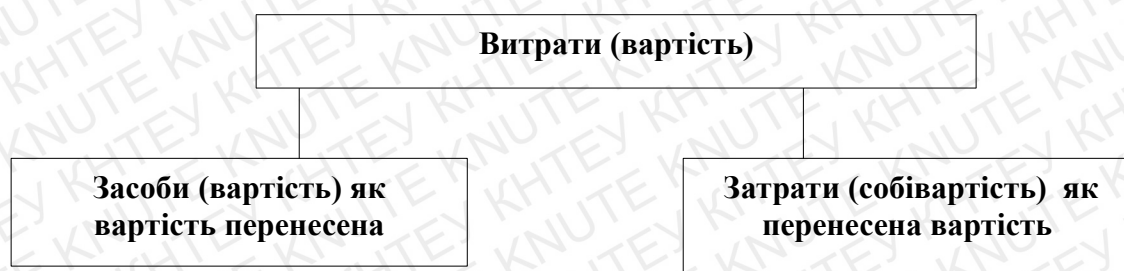


Рис. 1.1. Інтерпретація затрат та витрат за Р.Антоні [116]

Як видно з рис. 1.1, ні витрати, ні затрати не змінюють розміру вартості активів у господарстві. Вартість, тобто розмір активів, змінюється тільки у наступних випадках:

-внаслідок вкладення (залучення) капіталів, адже в даному випадку відбувається зростання активів та пасивів, або внаслідок вилучення (повернення власникам їх вкладень);

-втрати вартості (псування, знищення, витрати, знецінення, тощо). У цьому випадку відбувається сумарне зменшення активів.

Наведене є першим фактором розмежування у бухгалтерському обліку затрат на фінансові та виробничо-комерційні (внутрішньогосподарські).

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО 16), витрати визначаються як зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активів чи зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власником) [99].

У системі обліку витрат, яка є інформаційною основою управління ними, чітко визначають об'єкт та терміни визначення витрат. Витрати визнаються одночасно зі зменшенням активів, чи збільшенням зобов'язань, вони повинні бути прямо пов'язаними з доходом, що одержує торговельне підприємство у певному періоді.

Якщо активи забезпечують одержання економічної вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу їх вартості між відповідними звітними періодами, наприклад амортизація основних засобів.

Предметною областю дослідження випускової кваліфікаційної роботи є облік, аналіз та контроль витрат операційної діяльності торговельних підприємств. Для того, щоб розкрити сутність витрат операційної діяльності торговельного підприємства, надамо визначення операційній діяльності підприємств торгівлі.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS англ. International Financial Reporting Standards) [МСФЗ] дають таке визначення основної (операційної) діяльності – основна (операційна) діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, а також інші види діяльності, що не відносяться до інвестиційної чи фінансової сфери.

Операційна діяльність торговельного підприємства - це сукупність господарських операцій та процесів, які забезпечують здійснення операційного циклу торговельного підприємства від моменту придбання товару до моменту його реалізації. Інші види діяльності, що відносяться до операційної діяльності торговельного підприємства, є окремими непов'язаними видами діяльності, від яких торговельне підприємство має додатковий дохід [61].

Таким чином, операційна діяльність складається з основної діяльності, тобто процесів що забезпечують здійснення торговельної діяльності та інших видів діяльності які або забезпечують основний процес або генерують власний грошовий потік, але не відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності.

Витрати операційної діяльності пов'язані перш за все з вирішенням у процесі господарської діяльності ряду задач, таких як закупівля товарів, їх транспортування, зберігання, реалізація, утримання підприємства.

За економічною сутністю витрати операційної діяльності торговельного підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці, що

виражені у вартісній (грошовій) формі і яка необхідна для здійснення торговельно-технологічного процесу, доведення товарів від виробника до кінцевого споживача, що в свою чергу передбачає перетворення товарів на гроші; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Необхідно відзначити, що специфіка сфери товарного обігу відображається в природі та методиці формування витрат торговельних підприємств, які виконують функції посередника між виробниками і споживачами товарів. В торговельній діяльності існує необхідність розрізнення показників собівартості товарообороту та собівартості послуг торговельного підприємства.

Витрати торговельного підприємства на доведення товарів від виробника до споживача та зміну форм вартості становлять собівартість послуг торговельного підприємства, головною особливістю якої є те, що до її складу не включається купівельна вартість придбаних товарів. Величина витрат обігу є внутрішнім лімітуючим чинником ціноутворення в торгівлі, яка в своїй ціновій політиці змушена орієнтуватися як на покупців, так і на виробників, одночасно враховуючи показники вартості своєї діяльності.

Показник собівартості послуг торговельного підприємства іноді ототожнюють з показником собівартості товарообороту, який являє собою кількісний вимір витрат, пов'язаних із закупівлею товарів і доставкою їх до місця реалізації (зокрема первісною вартістю товарів), і використовується для визначення потреби торговельного підприємства в оборотному капіталі для формування товарних запасів, тоді як показник собівартості послуг торговельного підприємства є сумою витрат на організацію та здійснення процесу реалізації товарів.

Відсутність єдиного підходу до визначення витрат підприємства породжує вільне трактування їх складу і, як наслідок, впливає на показники фінансових результатів господарювання підприємств торгівлі. Сучасне нормативно-

методичне забезпечення обліку витрат складається з трьох різних за значущістю та структурою визначень цієї категорії, наведених у документах, якими регламентується порядок ведення податкового і фінансового обліку, а також рекомендуються напрями організації управлінського обліку. Це заважає створенню єдиного методологічного підходу до формування інформаційного забезпечення економічного аналізу, контролю і планування витрат підприємств торгівлі.

Розглянемо класифікацію витрат торговельного підприємства. Класифікація витрат – необхідний науковий елемент пізнання всіх затрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції. Такої позиції дотримується І. О. Белебеха [7].

На думку П. С. Безруких, класифікація витрат – “зведення всієї різноманітності витрат підприємства в нечисельні й економічно обґрунтовані групи, які б вміщували окремі витрати між собою або однорідні за визначеними ознаками” [14].

Найбільш економічно доцільний підхід до побудови системи обліку витрат - це виділення типових груп рішень (наприклад, контроль за трудовими витратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція або підрозділ).

Необхідно відзначити, що для підприємства торгівлі класифікація, наведена у П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 1.2) не є достатньо розкритою і, потребує уточнення. Наведемо класифікацію витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

1. **Поточні витрати** підприємств торгівлі за видами діяльності класифікуються за такими групами: витрати основної діяльності; витрати фінансової діяльності; витрати інвестиційної діяльності.

Рис. 1.2. Класифікація витрат торговельного підприємства [99]

Витрати операційної діяльності поділяють на: витрати, які включають до собівартості реалізованих товарів (продукції); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

2. Витрати *операційної діяльності* за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період).

Витрати операційної діяльності підприємства торгівлі групують за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Статті калькуляції характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об'єкта витрат. Статті калькуляції показують, як формуються ці витрати з метою їх аналізу та контролю - одні витрати показують за їх видами (елементами), інші - за комплексними статтями (включаючи декілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

3. За **ступенем реагування** на зміну обсягів діяльності витрати поділяють на умовно-постійні та змінні.

До умовно-постійних відносять такі витрати, розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу. До постійних належать витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства.

Змінні витрати включають у себе ті види витрат, величина яких змінюється зі зміною обсягів товарообігу. До змінних витрат належать витрати підприємств торгівлі на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці торговельно-оперативного персоналу та відповідні суми відрахувань на соціальні заходи, а також інші витрати.

4. За **періодами** витрати торговельної діяльності поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів.

Витрати поточного періоду - це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати, які належать до того періоду, у якому вони були здійснені.

Витрати майбутніх періодів - це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Віднесення витрат майбутніх періодів до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між декількома звітними періодами.

5. За **центрами відповідальності** чи місцем виникнення витрати поділяють на витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

6. За **ступенем однорідності** витрати поділяють на прості (одноелементні) та комплексні. Прості витрати мають однорідний зміст, тобто складаються з одного елементу витрат, наприклад, заробітна плата або амортизаційні відрахування.

До складу комплексних витрат включають елементи з різною економічною природою, наприклад, витрати на зберігання, підсортування товарів.

7. За **можливістю контролю** в конкретному структурному підрозділі розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати в даному центрі відповідальності.

8. За **принципами організації** (управління) - витрати, що плануються, та позапланові витрати.

9. За **елементами** витрати поділяються на: матеріали та комплектуючі; сировину та купівельні напівфабрикати; будівельні матеріали; тару й тарні матеріали; товари; малоцінні та швидкозношуючі предмети; інші матеріальні витрати. Характеристика витрат за елементами наведено в Додатку А.

10. За **статтями калькуляції**. В цілому класифікацію витрат діяльності торговельних підприємств за статтями витрат можна представити наступним чином (табл. 1.1.).

Таблиця 1.1

Групування операційних витрат діяльності підприємств торгівлі
за статтями витрат

Витрати діяльності	Статті витрат
1	2
1. Собівартість реалізованих товарів (продукції)	1.1. Собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва
2. Адміністративні витрати	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу. 2.2. Відрахування на соціальні заходи 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.6. Витрати на страхування майна 2.7. Податки, збори, та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі 2.8. Загальні корпоративні витрати 2.9. Інші адміністративні витрати
3. Витрати на збут	3.1 Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів (продукції). 3.2. Відрахування на соціальні заходи. 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції). 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції). 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів. 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і перепродажну підготовку товарів (продукції). 3.7. Витрати на транспортування. 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів. 3.9. Витрати на тару. 3.10. Витрати, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі. 3.11. Інші витрати на збут

1	2
4. Інші операційні витрати	4.1. Витрати на дослідження та розробки. 4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти. 4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів. 4.4. Сумнівні та безнадійні борги. 4.5. Витрати від основної курсової різниці. 4.6. Витрати на знецінення запасів. 4.7. Нестачі та витрати від пошкодження цінностей 4.8. Визначені штрафи, пені 4.9. Інші витрати основної

Щодо визнання витрат на торговельних підприємствах, необхідно відзначити, що відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [81] фінансова звітність підприємства формується з дотриманням певних принципів, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій та відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

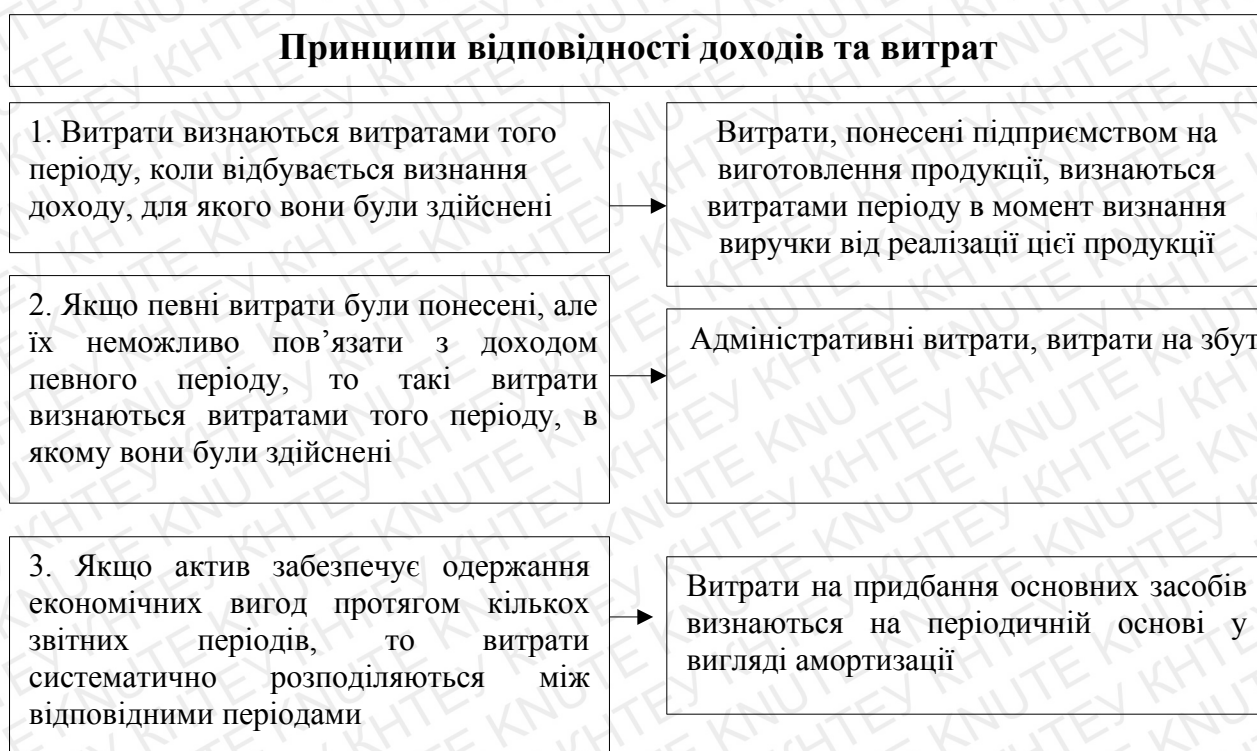


Рис. 1.3. Принципи відповідності доходів та витрат [99]

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства для обліку доходів та витрат є:

- нарахування;
- відповідності доходів та витрат.

Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів. Фінансові звіти, складені з дотриманням даного принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що вже відбулися (тобто були отримані або виплачені грошові кошти), але й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати в майбутньому.

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які здійснені для отримання цих доходів.

Підсумовуючи викладений матеріал, можна відзначити, що облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Фінансовий результат діяльності торговельних підприємств визначається виходячи з порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання даних доходів.

Отже, витрати операційної діяльності торговельного підприємства є одним із найважливіших самостійних об'єктів обліку, аналізу та контролю, що потребують поглиблення теоретичних основ і розширення практичних рекомендацій з їх удосконалення. Це визначається тією роллю, яку витрати операційної діяльності відіграють у розвитку торговельного підприємства та формуванні кінцевих результатів його фінансової діяльності.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності

Для формування достовірної суми прибутку необхідним є правильне відображення доходів та витрат в обліку та звітності. Однак, сучасна нормативна база України, що стосується обліку витрат, є недосконалою і

містить багато неточностей та протиріч. Система бухгалтерського обліку витрат в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Нормативна інформація щодо витрат підприємства має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контроль та прогнозування витрат. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Науковці розглядають чотири рівні такого регулювання:

1. Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ.
2. Нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, Державної фіскальної служби, Державної аудиторської служби, НБУ та інших відомств).
3. Нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств
4. Робочі документи, що формують облікову політику та систему контрольно-аналітичного процесу на підприємстві.

Основними законодавчо-нормативними актами, які регулюють облік витрат підприємства в Україні є: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати», Податковий Кодекс України, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, та Інструкція про його застосування, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, та інш.

Конкретизація сфер нормативно-правового забезпечення обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Нормативно-правове забезпечення обліку, контролю і аналізу витрат
торговельного підприємства [73, 99, 97]

Рівень	Блок	Найменування нормативно - правових документів	Сфери нормативно-правового забезпечення
МІЖНАРОДНИЙ	I	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Визначають уніфіковані вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є інформаційною базою аналізу та контролю витрат підприємства
	II	Міжнародні принципи та інструкції щодо внутрішнього контролю	Рекомендації Міжнародної федерації бухгалтерів, рекомендації Закону Сарбейнса-Окслі (SOXs), рекомендації Комітету Спонсорських організацій комісії Тредвея (COSO), рекомендації Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інструкції із внутрішнього управління Торнбула (Великобританія).
	III	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Визначають структуру системи елементів і процедури внутрішнього контролю Відображають вимоги до системи внутрішнього контролю
ДЕРЖАВНИЙ	IV	Законодавчі та підзаконні нормативні акти	Визначають місце, роль, завдання і правові основи обліку, контролю і аналізу в управлінні витратами підприємства
	V	Постанови Кабінету Міністрів України	Національні стандарти оцінки, які регулюють питання з оцінки майна і майнових прав Типове положення із планування, обліку і калькуляції собівартості продукції
	VI	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Встановлюють принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за визначеними об'єктами та напрямками, що не суперечать міжнародним стандартам
	VII	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) і методичні рекомендації Міністерства фінансів, Національного банку, Державної фіскальної служби, Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Фонду державного майна	Представлені нормативними документами, інструкціями і документами роз'яснювального характеру. Містять методики та алгоритми розрахунку показників для аналізу фінансового стану підприємств, у тому числі, фінансової стійкості. Принципи корпоративного управління визначають порядок організації, форми й методи контролю господарських операцій, критерії доцільності та ефективності контрольних заходів

НЕДЕРЖАВНИЙ	VIII	Накази, розпорядження керівництва (власника) підприємства щодо форм організації обліку, контролю та аналізу	Регламентують діяльність бухгалтерської служби, служби внутрішнього контролю. Визначають основні принципи і способи організації обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
	IX	Внутрішні стандарти діяльності бухгалтерської служби та служби контролю	Визначають порядок, принципи та методи здійснення обліку та контролю працівниками підприємства.

Найбільш помітним нововведенням в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні стало затвердження у 2013 році Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Загальні вимоги до фінансової звітності" (НП(С)БО 1). Положення отримало статус національного та замінило облікові стандарти, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності. Зміни покликані наблизити облік та подання фінансової звітності за національними стандартами до міжнародних стандартів обліку.

Згідно з п. 1 р. II НП(С)БО 1 фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

С. Голов, зазначає, що нові форми фінансової звітності, які є додатком до НП(С)БО 1, суперечать окремим положенням МСФЗ, передусім МСБО 1 "Подання фінансової звітності" і МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів" (це стосується усіх форм звітності), і ці суперечності неможливо виправити розкриттям інформації у примітках [24]. Взагалі, уніфіковані форми звітності апріорі не здатні врахувати специфіку діяльності усіх підприємств та усі ситуації, що виникатимуть на практиці. Тому встановлення уніфікованих форм

фінансової звітності суперечить концепції МСФЗ. Фінансова звітність складена на основі методології МСФЗ за формами, наведеними у додатках НП(С)БО 1, є статистично-фінансовою. Фінансовою звітністю загального призначення можна вважати лише примітки до фінансових звітів. Також, доречно прислухатись до думки С. Голова, що у зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування П(С)БО як аналогів МСФЗ.

Проведений аналіз норм першого національного положення (стандарту) дає змогу зробити висновок, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно - правовим документом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ. Єдині типові форми фінансової звітності для складання як за П(С)БО, так і за МСФЗ, внаслідок існування відмінностей між обома групами цих облікових стандартів, несуть ризик до перекручення статистичних даних.

Підписаний Президентом України Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII набрав чинності з 1 січня 2018 року, за винятком окремих норм щодо оприлюднення фінансової звітності, які наберуть чинності з 1 січня 2019 року.

Основною метою даних змін є приведення норм у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема до положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС, та удосконалення порядку застосування МСФЗ.

Загалом, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам». Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Проте П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

В таблиці 1.3 наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ, Податкового кодексу України.

Таблиця 1.3

Порівняння підходів до обліку «витрат» за МСФЗ, П(С)БО, ПКУ

[73, 99, 97]

МСФЗ	П(С)БО	ПКУ
Визначення терміну		
1	2	3
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 – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.	Витрати - це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).
Класифікація та групування витрат		
МСФЗ виходить із існування загальноприйнятої практики розмежування звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації за статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам та статтям витрат. Виділяють також прямі та не прямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати.	Витрати класифікуються залежно від видів діяльності. (138.1.1. Витрати операційної та інших видів діяльності) та по економічним елементам (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, амортизація, загальновиробничі витрати, витрати на придбання послуг).
Елементи витрати		

1	2	3
<p>МСФЗ встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати, інші витрати.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1) собівартість реалізованої товарної продукції; 2) адміністративні витрати; 3) витрати на збут; 4) інші операційні витрати; 5) фінансові витрати; 6) витрати від участі в капіталі; 7) інші витрати; 8) витрати з податку на прибуток. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) витрати операційної діяльності -собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; -витрати банківських установ. 2) інші витрати -загальновиробничі витрати ; - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати; - фінансові витрати; - інші витрати звичайної діяльності - інші витрати господарської діяльності
Визнання витрат		
<p>За МСФЗ 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</p>	<p>Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення 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</p>	<p>Відповідно до норм Податкового кодексу, витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації товарів, робіт, послуг.</p>
Оцінка витрат		
<p>У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки та збитки</p>	<p>У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені у окремому взятому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом</p>	<p>138.2 витрати, які враховуються для визнання об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку</p>

Як видно з таблиці, визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, проте ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

Найбільш принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності.

В п.1 ст. 138 ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вище зазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

На думку С. Зубілевича, П(С)БО 16 «Витрати» розроблено відповідно до міжнародних стандартів. Хоча окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності немає. Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкривається у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 16 «Основні засоби». Законодавство України є джерелом правової інформації, до якої відносяться нормативно-правові акти України, що регулюють господарську діяльність. Тому основою здійснення фінансового та управлінського обліку на підприємствах різних організаційно-правових форм власності повинна стати нормативно-правова база, яка забезпечує створення сприятливих умов господарювання [44].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», операційна діяльність – це «основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основною діяльністю вважаються операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції

(товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу» [81].

Порядок визнання і склад витрат операційної діяльності для усіх видів економічної діяльності, окрім банків та бюджетних установ, регламентуються П(С)БО 16 «Витрати» [99], а для підприємств торгівлі деталізуються Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності. На відміну від ПСБО 16 у Методичних рекомендаціях поняття поточні витрати підприємства торгівлі визначено як грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів. До складу поточних витрат входять витрати операційної діяльності.

До нормативно-правової бази, що регулює здійснення аналізу, контролю та аудиту відносять Закон України «Про аудиторську діяльність» [94], який був прийнятий 22.04.1993 року. Він визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Отже, в цілому він визначає основні засади здійснення аудиту, проте не враховує всіх особливостей і не являється єдиним законом, що регулює порядок здійснення аудиторської діяльності в Україні.

Необхідно відзначити, що на сьогоднішній день вступив в дію закон № 2258 - VIII "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [95], який було розроблено з метою узгодження норм українського законодавства у сфері аудиторської діяльності із законодавством Європейського союзу. Даний закон установлює новий порядок атестації для аудиторів і механізм страхування їхньої професійної діяльності перед третіми особами, а також

пропонує створити орган суспільного нагляду, до складу якого увійдуть Рада нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекція із забезпечення якості.

В цілому процес здійснення аудиту регулюється міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та Кодексом етики професійних бухгалтерів. МСА у новій редакції набули чіткості та конкретизації принципів, цілей використання та завдань кожного стандарту, методів та процедур, що сприяє покращенню їх розуміння та тлумачення аудиторами України [75].

На сьогодні в Україні найпоширенішим документом, в якому піднімаються питання внутрішнього аудиту, є Міжнародні стандарти аудиту, хоча і вони не дають відповідей щодо проблемних питань внутрішнього аудиту. В даному документі розглядається лише питання використання роботи внутрішнього аудитора при проведенні зовнішнього аудиту, а також надається визначення внутрішнього аудиту, проте аудитори не зобов'язані використовувати результатам внутрішнього аудиту, а у випадку залучення документів внутрішнього аудиту до перевірки мають право перевіряти деякі моменти. Одним із факторів недовіри зовнішніх аудиторів до внутрішнього аудиту є недостатність нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту.

Окрім того, Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, які представляють собою набір критеріїв, якими слід керуватись внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків. Дані стандарти спрямовані на регулювання внутрішньо аудиторської практики. Тому їх також необхідно врахувати при формуванні правової основи внутрішнього аудиту.

Структура Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту зображена на рис. 1.4.

Як бачимо з рис. 1.4, у Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту наведені стандарти, які забезпечують внутрішній аудит, починаючи від рішення про впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві і до використання

результатів внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що дані стандарти розроблені на Заході і практично не враховують національних особливостей ведення бізнесу.



Рис. 1.4. Структура Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту

Окрім того, зважаючи на добровільний порядок впровадження внутрішнього аудиту, немає сенсу в затвердженні законів, а достатнім буде розробка положень, затверджених на державному рівні, які будуть

обов'язковими для тих, хто в добровільному порядку виявив бажання для впровадження внутрішнього аудиту.

Слід зазначити, що в умовах відсутності загального та галузевого нормативного регламентування організаційних та методичних аспектів внутрішнього контролю (виняток становить банківська діяльність), розв'язання питань його стандартизації є вкрай ускладненим. Уповільнення процесу стандартизації внутрішнього контролю полягає у площині наявної плутанини між внутрішнім контролем з однорівневою системою управління та дворівневою, а також спробою ототожнення внутрішнього аудиту з внутрішнім контролем.

У наукових школах сформувався така думка, що проблеми стандартизації внутрішнього контролю не існує, адже задля її розв'язання достатньо скористатися нормами таких документів, як:

- Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея
- Управління ризиками організації. Інтегрований підхід розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея;
- Керівництво по контролю» документ Канадського інституту присяжних бухгалтерів;
- Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

Проте, зазначені документи є доречними для оцінки контролю корпорацій. Їх адаптація до умов функціонування організацій з однорівневим управлінням недоцільна.

Отже, питання стандартизації внутрішнього контролю є таким, що вимагає розв'язання, адже жодне з досліджень, проведених протягом останніх 10-ти років з питань теорії та практики внутрішнього контролю, чи внутрішнього аудиту не дозволило сформуванню єдиної концепції щодо складу стандартів та меж стандартизації внутрішнього контролю.

Знання особливостей обліку, аналізу та контролю витрат набуваються в процесі вивчення теоретичних положень та вирішення завдань цієї проблематики, в процесі ознайомлення з досвідом роботи вітчизняних та іноземних дослідників галузі бухгалтерського обліку, аналізу та контролю викладених у підручниках, навчальних посібниках, монографіях та іншій спеціальній літературі.

У дод. Б подано характеристику спеціальної літератури з питань обліку, аналізу та контролю витрат суб'єкта господарювання.

Необхідно відзначити, що удосконалення обліку витрат було і залишається одним із найактуальніших питань бухгалтерського обліку. Полеміка щодо обліку придбання запасів, ефективності їх використання, особливостей розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат триває й досі. Про це свідчить велика кількість публікацій, де піднімається проблема вдосконалення обліку витрат, в тому числі транспортно-заготівельних витрат. Так, В. Хліпальська вважає за потрібне відокремити витрати з придбання виробничих запасів за видами для здійснення їх аналізу. Для цього вона пропонує змінити назву рахунку 93 "Витрати на збут" на "Витрати за операціями з руху запасів" із введенням двох субрахунків.

Порядок списання транспортно-заготівельних витрат автор рекомендує обирати підприємствам самостійно з включенням або: безпосередньо до собівартості запасів; на витрати виробництва; на витрати звітного періоду.

Проте зміна назви існуючого рахунку "Витрати на збут" на "Витрати за операціями з руху запасів" поставить перед бухгалтерами нову проблему відображення в обліку витрат, понесених при збуті продукції, бо саме для обліку цих витрат і призначено існуючий рахунок.

Своє бачення обліку придбання виробничих запасів, формування первісної вартості, розподілу транспортно-заготівельних витрат розкриває І.Павлюк [Павлюк].

У статті Н.П. Іллюхіної розглянуто проблеми вдосконалення обліку і контролю доходів та витрат роздрібною торгівлі (в т.ч.ч адміністративних витрат та витрат на збут), пошуку нових підходів до управління діяльністю торговельних підприємств.

Щодо питання обліку запасів та формування їх первісної вартості дискутують не тільки вітчизняні, а й зарубіжні вчені. Так, Г. Мус, Р. Ханшман вважають, що до складу витрат на придбання запасів слід включати ціну придбання і додатково понесені накладні витрати, але лише ті, які виникають при купівлі й транспортуванні запасів до місця їх зберігання.

Американські вчені Г. А. Велш та Д. Г. Шорт пропонують побічні витрати, які є незначними і не мають суттєвого впливу на формування вартості придбаних запасів, не відносити до вартості товарно-матеріальних цінностей, а відображувати окремо. Як вартість придбаних товарів у цьому випадку береться лише їх чиста вартість (ціна, сплачена за рахунком-фактурою). Деякі інші зарубіжні вчені собівартість придбаних виробничих запасів ототожнюють з чистою сумою грошових коштів, використаних при їх купівлі.

Як свідчать результати проведених досліджень, існуюча нормативно-правова база достатньо охоплює поставлені питання, що стосуються обліку витрат виробництва та формування собівартості послуг, які стосуються тільки підприємств, а щодо торговельних підприємств вони розглянуті не в повній мірі. Всі перелічені нормативні документи та спеціальна література взаємодоповнюють зазначену тему. Особливо в даний час, коли нормативно-правові документи постійно змінюються і доповнюються новими положеннями. Також різні автори по різному трактують питання даної теми у своїх працях та наукових дослідженнях. Тому, для успішного ведення бухгалтерського обліку, особливо в торговельних підприємствах, необхідно постійно слідкувати за змінами, які відбуваються у законодавстві і вчасно та вірно застосовувати їх в практичній діяльності.

Отже, аналізуючи діяльність торговельних підприємств за останні роки можемо стверджувати, що вони швидко розвиваються в Україні, це в свою чергу спричиняє зміни в нормативній базі, яка регулює питання в даній сфері.

1.3. Організаційні та технологічні особливості базового підприємства та їх вплив на організацію і методикку обліку витрат операційної діяльності

Досліджуване підприємство - Гоголівське споживче товариство Госпрозрахунковий відокремлений підрозділ «Лад ДС» (далі – Споживче товариство) це добровільне об'єднання громадян та юридичних осіб для спільного ведення господарської діяльності і з метою поліпшення свого економічного та соціального стану.

Основним документом, що регулює діяльність Споживчого товариства, є статут у якому визначаються порядок вступу до товариства і виходу з нього, права та обов'язки членів товариства, його органи управління, контролю та їх компетенція, порядок утворення майна товариства і розподілу прибутку, умови реорганізації і ліквідації товариства та інші положення, що не суперечать законодавчим актам України.

Вищим органом управління споживчого товариства є загальні збори його членів, які приймають статут, визначають розміри вступного і обов'язкового пайового внеску, обирають керівні та контрольні органи товариства, а також вирішують інші питання, пов'язані з його діяльністю.

Споживче товариство має відокремлене майно, самостійний баланс, діє на основі повного господарського розрахунку, самоокупності й самофінансування, самостійно планує свою діяльність і визначає її напрямки.

Основними цілями і завданнями споживчого товариства є :

- отримання прибутку, задоволення своїх членів у товарах та послугах, сприяння розвитку їх трудової та соціальної активності;

- захист прав та інтересів членів споживчого товариства і обслуговуваного населення;
- забезпечення ефективності господарсько-фінансової діяльності товариства;
- роздрібна та оптова торгівля продовольчими та непродовольчими товарами, і т.д.

Спеціалізація даного Споживчого товариства, на сьогоднішній день, спрямована на реалізацію продовольчих та непродовольчих товарів від якої товариство отримує найбільшу частину виручки.

Майно СТ «Лад ДС» складають обладнання, устаткування, які належать йому, отримані прибутки та інше майно, необхідне для здійснення статутних цілей. Кошти підприємства формуються за рахунок внесків його членів, доходів одержаних від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг, а також іншої діяльності.

Вищим органом управління Товариства є Загальні збори його членів, які правомочні розглядати і вирішувати будь-які питання діяльності споживчого товариства.

Загальні збори:

- приймають Статут споживчого товариства;
- вносять зміни і доповнення до Статуту споживчого товариства;
- визначають розміри вступного, обов'язкового та додаткових пайових внесків, і т.д.

Загальні збори членів споживчого товариства скликаються правлінням споживчого товариства в міру необхідності, але не рідше одного разу на рік.

Голова правління споживчого товариства є його виконавчо-розпорядчим органом, відповідальним перед загальними зборами членів споживчого товариства.

Традиційно інформаційною системою, яка надає інформацію для управління споживчим товариством є бухгалтерський облік, побудова якого

залежить від специфіки технологічного циклу, а отже – функцій діяльності.

Для здійснення зведення бухгалтерського обліку за принципами і методами, передбаченими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. В товаристві застосовується автоматизована форма обліку відповідно до наказу про організацію бухгалтерського обліку.

Згідно наказу “Про облікову політику підприємства” при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності Гоголівське споживче товариство Госпрозрахунковий відокремлений підрозділ «Лад ДС» дотримується основних принципів НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Бухгалтерський облік ведеться з моменту реєстрації підприємства безперервно й до його ліквідації. Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування. Як вже було зазначено, метою діяльності підприємства – є отримання прибутку (від реалізації товарів, робіт, послуг) та збільшення активів.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах і в організаціях споживчої кооперації – це система правил, яка забезпечує процес збору, опрацювання, використання, аналізу та зберігання облікової інформації для досягнення основної мети кооперації – задоволення економічних, соціальних та інших потреб членів кооперативних організацій на основі поєднання їх особистих та колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоуправління та самоконтролю [2].

Споживча кооперація України, на відміну від усіх інших галузей економіки, завжди функціонувала за ринковими принципами господарювання. Тому цей фактор здійснив позитивний вплив на розвиток методики та організації бухгалтерського обліку. У практичному аспекті бухгалтерський облік має формувати інформаційну систему не лише кооперативних підприємств і організацій, але й інших суб’єктів господарювання, що дасть

зможу користувачам оперувати даними, які потрібні для аналізу, оцінки зміни стану будь-якого суб'єкта господарювання в часі та просторі .

З метою оцінки діяльності досліджуваного підприємства здійснимо аналіз основних показників діяльності СТ «Лад ДС» за останні п'ять років (рис. 1.5).

За даними рис. 1.5 найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн).

Динаміка чистого прибутку з 2014 р. по 2015 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію СТ «Лад ДС».

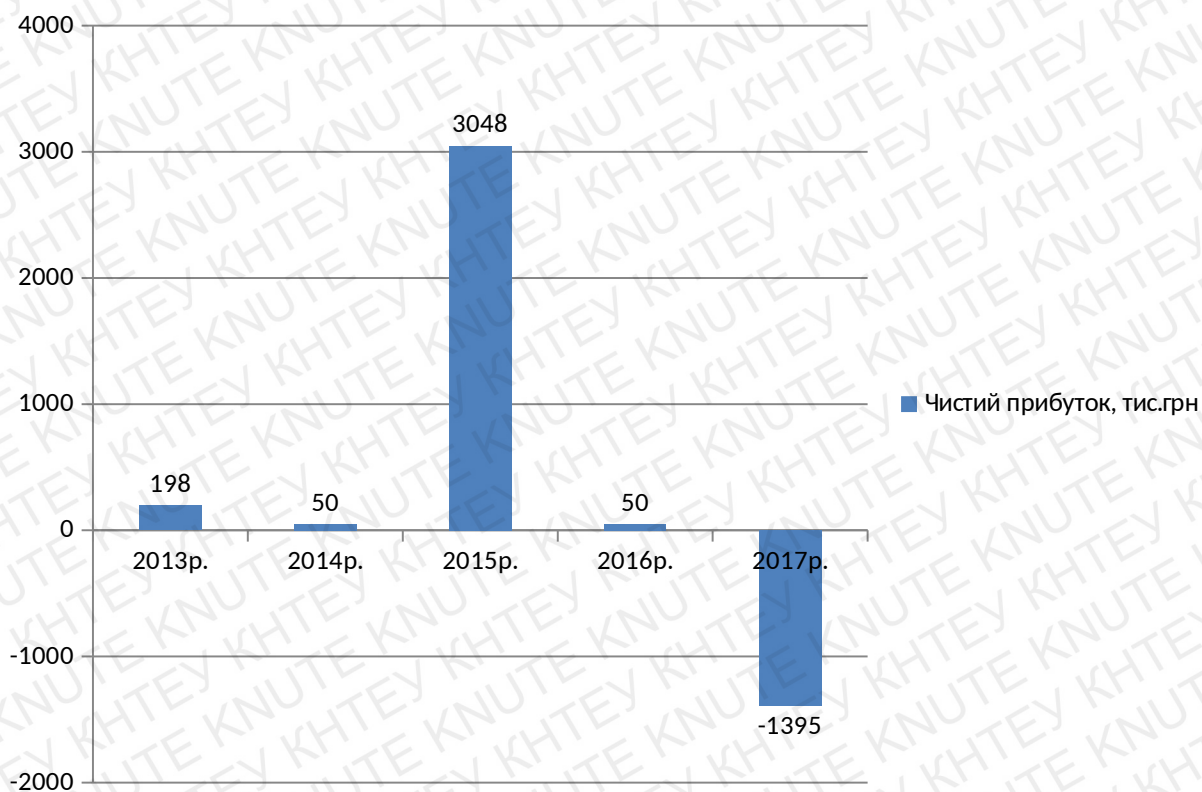


Рис. 1.5. Динаміка чистого прибутку СТ «Лад ДС» за 2013р. - 2017р., тис.грн *

*розроблено автором на базі фінансової звітності підприємства

Разом з тим, з 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

Аналізуючи показники діяльності СТ «Лад ДС» (табл. 1.4) можна зробити висновок, що найбільшу частку у сукупних доходах підприємства складають саме чистий дохід від реалізації продукції.

Таблиця 1.4

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів діяльності СТ «Лад ДС», тис.грн

Показники	Роки					Відхилення до попереднього року, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
Чистий дохід від реалізації продукції	8600	5830	5600	5830	7990	-32,2	-3,9	4,10	37,05
Собівартість реалізованої продукції	5490	3650	3620	3650	5629	-33,5	-0,8	0,82	54,2
Валовий прибуток	3110	2180	1980	2180	2361	-29,9	-9,1	10,1	8,3
Інші операційні доходи	590	43	1080	430	3800	-92,7	2411,6	-60,1	783,72
Адміністративні витрати	702	550	502	550	557	-21,6	-8,7	9,5	1,2
Витрати на збут	1400	980	1025	980	1057	-30	4,5	-4,3	7,8
Інші операційні витрати	757	470	5160	470	5456	-37,9	0	-90,8	1060,9
Фінансовий результат від діяльності операційної	841	610	-3627	610	909	-27,4	-694,5	-116,8	49,0
Інші доходи	330	138	134	138	55	-58,1	-2,8	2,98	-60,1
Фінансові витрати	580	530	607	530	506	-8,6	14,5	-12,6	-4,5
Інші витрати	300	144	106	140	35	-52	-26,38	32,0	-75
Чистий прибуток	198	50	3048	50	-1395	-74,7	5996	-98,3	-2890

Даний показник з 2013 р. по 2015 р. зменшувався, а вже за останній почав стрімко зростати (темپ приросту в 2017 р. в порівнянні з 2016 р. склав 37,05%). Дана динаміка свідчить про збільшення попиту на продукцію, яку реалізує СТ «Лад ДС».

На особливу увагу заслуговує збільшення в 2017 році в порівнянні з попереднім роком інших операційних витрат. Дана стаття збільшилась на 4986 тис.грн за рахунок втрат від знецінення запасів та втрат від операційних курсових різниць.

Якщо проаналізувати та співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів.

Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 р. підприємство отримало суму понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Для того щоб надати оцінку фінансового стану діяльності досліджуваного товариства, необхідно оцінити динаміку зміни активів, капіталу та його зобов'язань (табл. 1.5).

Аналізуючи показники наведені в табл. 1.5 можна зробити висновок, що загальна вартість майна СТ «Лад ДС» за останні п'ять років значно зменшилась (в два рази). Так, в 2013 році валюта балансу складала – 9139 тис.грн., а в 2017 році – 4507 тис.грн. Темп зменшення валюти балансу СТ «Лад ДС» за 2013 – 2017 рр. склав – 50 %. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних так і оборотних активів.

Необхідно відзначити, що необоротні активи в основному сформовані за рахунок основних засобів. Дана стаття активів за аналізований період в 3,5 рази зменшилась за рахунок ліквідації застарілого обладнання.

Таблиця 1.5

Динаміка основних економічних показників фінансово-господарської діяльності

СТ «Лад ДС» за 2013-2017 рр. (тис.грн)*

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
1. 1.Необоротні активи	1913	1835	1575	1534	647	-4,0	-14,16	-2,6	-57,8
2.									
1.1 Основні засоби	1512	1440	1240	1177	464	-4,7	-13,8	-5,08	-60,5
- 2. Оборотні активи	7224	6481	5806	4516	3860	-10,2	-10,4	-22,2	-14,5
- 2.1 Запаси	3600	3003	3126	2110	1920	-16,5	4,09	-32,5	-9,0
2.2 Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2692	2482	2031	2050	1700	-7,8	-18,1	0,93	-17,07
2.3 Дебіторська заборгованість з бюджетом	249	153	53	26	120	-38,5	-65,3	-50,9	361,54
2.4 Інша поточна дебіторська заборгованість	252	-	252	252	54	-100	0	0	-78,5
2.5 Інші оборотні активи	57	41	107	29	11	-28,07	160,9	-72,9	-62,0
Валюта балансу	9139	8320	7381	6050	4507	-8,96	-11,2	-18,03	-25,5

Показники	Роки					Відхилення, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
3. Власний капітал	-369	-171	-121	-4227	-5622	-53,6	-29,24	3393,4	33,0
- 3.1 Зареєстрований капітал	250	250	250	350	350	0	0	40	0
- 3.2 Нерозподілений прибуток	-622	-424	-374	-4580	-5975	-31,8	-11,7	1124,6	30,4
- 4. Довгострокові кредити банків	3800	3365	3004	4270	2436	-11,4	-10,7	42,1	-42,9
5. Поточні зобов'язання	5708	5126	4498	6007	7693	-10,1	-12,2	33,5	28,0
5.1 Короткострокові кредити банків	2026	837	1448	652	246	-58,6	72,9	-54,97	-62,2
5.2 Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	3200	3455	2393	4350	6500	7,9	0	81,7	49,4
5.3 Інші поточні зобов'язання	94	501	201	939	883	432,9	-59,8	367,1	-5,9
Валюта балансу	9139	8320	7381	6050	4507	-8,9	-11,2	-18,0	-25,5

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Загалом, в структурі активів СТ «Лад ДС» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що товариство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання.

Величина оборотних активів також значно зменшилась за рахунок зменшення обсягів діяльності. В 2013 році величина оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році - 3860 тис.грн.

Необхідно відмітити, що за аналізований період на СТ «Лад ДС» зменшилась дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (в 2014 році – 2482 тис.грн, а в 2017 році – 1700 тис.грн). Дана динаміка також свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Тільки за останній аналізований період дана стаття активів зменшилась на 17,07 %.

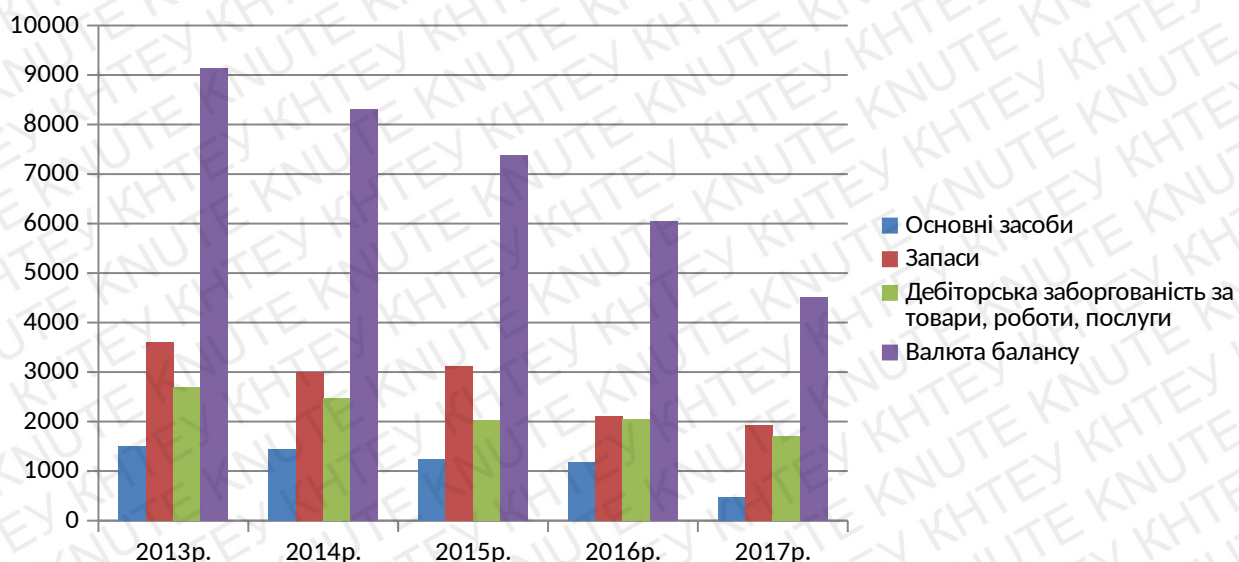


Рис. 2.2. Динаміка активів СТ «Лад ДС» за 2013 р.-2017 рр. (тис.грн)*

*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Як видно з рис. 2.3, найбільша валюта балансу була в 2012 році та складала – 9139,6 тис.грн. Основну частку в запасах займає товари, питома вага яких

складає 83 % (насінневий матеріал) . Дана стаття активів з кожним роком зменшується, що свідчить про зменшення збутової діяльності СТ «Лад ДС».

Досить важливого значення для роботи товариства в умовах ринкової економіки набуває їх фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел. Запас джерел власних коштів означає запас фінансової стійкості підприємства при тій умові, що його власні кошти перевищують запозичені. Проаналізуємо відносні показники фінансової стійкості, наведені в табл. 1.6

Таблиця 1.6

Показники фінансової стійкості СТ «Лад ДС»
за 2013 – 2017 рр.

Показник	Рік				
	2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт автономії	-4,0	-2,0	-1,6	-69,8	-124,
Коефіцієнт фінансової стабільності	-3,8	-2,01	-1,61	-41,1	-55,5
Коефіцієнт фінансового левериджу	-25,7	-49,6	-62	-2,4	-1,8
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	1516	1355	1308	-1491	-3833
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	4,83	3,85	4,83	3,30	3,24

Як видно з даних таблиці, коефіцієнт автономії має від'ємне значення, що свідчить про те, що підприємству не вистачає власних обігових коштів для фінансово-господарської діяльності, і підприємство фінансується за рахунок зовнішніх джерел.

Коефіцієнт фінансової стабільності постійно збільшується – це означає скільки позичкових коштів залучило підприємство на одну гривню вкладених в активи власних коштів. Зростання показника свідчить про збільшення залежності підприємства від кредиторів, тобто про зменшення його фінансової стійкості .

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує рівень забезпечення підприємства власними коштами. На досліджуваному підприємстві даний коефіцієнт має негативне значення, що свідчить про брак власних коштів на підприємстві.

Таким чином, виходячи з аналізу показників можемо зробити висновок, що показники фінансової стійкості дещо погіршились за аналізований період. Підприємство стало більш залежним від зовнішніх джерел фінансування, обсяги власних оборотних коштів та найліквідніших активів зменшились, що негативно впливає на платоспроможність підприємства.

В табл. 1.7 наведені показники оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей СТ «Лад ДС».

Таблиця 1.7

Показники оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей СТ «Лад ДС» за 2013-2017 р.

Показник	Рік				
	2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	3,19	2,34	2,75	2,84	4,7
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	1,71	1,05	1,51	0,83	0,86

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує швидкість розрахунку дебіторів з підприємством. Чим вищим є коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, тим ефективнішою є політика управління дебіторською заборгованістю. В нашому випадку коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості стрімко зростає з 2013 року, що характеризує погашення клієнтами заборгованості перед підприємством.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості знижується протягом 2012 – 2016 років, що також є позитивним явищем, оскільки ТзОВ «Свितязь» погашає свої зобов'язання перед постачальниками і підрядниками.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в кооперативній діяльності підприємства СТ «Лад ДС» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є пришвидшення оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості

підприємства за рахунок налагодження розрахункової дисципліни на підприємстві.

Висновок до розділу 1

Перший розділ випускної кваліфікаційної роботи присвячено теоретико-методичним засадам обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства торгівлі.

Специфіка сфери товарного обігу відображається в природі та методиці формування витрат торговельних підприємств, які виконують функції посередника між виробниками і споживачами товарів. В торговельній діяльності існує необхідність розрізнення показників собівартості товарообороту та собівартості послуг торговельного підприємства.

Витрати торговельного підприємства на доведення товарів від виробника до споживача та зміну форм вартості становлять собівартість послуг торговельного підприємства, головною особливістю якої є те, що до її складу не включається купівельна вартість придбаних товарів. Величина витрат обігу є внутрішнім лімітуючим чинником ціноутворення в торгівлі, яка в своїй ціновій політиці змушена орієнтуватися як на покупців, так і на виробників, одночасно враховуючи показники вартості своєї діяльності.

В роботі розкрита економічна сутність витрат операційної діяльності торговельного підприємства, наведена їх класифікація та критично оцінено нормативно правове регулювання обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності; організаційні та технологічні особливості діяльності Гоголівського споживчого товариства Госпрозрахунковий відокремлений підрозділ «Лад ДС».

Спеціалізація даного Споживчого товариства, на сьогоднішній день, спрямована на реалізацію продовольчих та непродовольчих товарів від якої товариство отримує найбільшу частину виручки.

З метою оцінки діяльності досліджуваного підприємства в роботі здійснено аналіз основних показників діяльності СТ «Лад ДС» за останні п'ять років.

Динаміка чистого прибутку з 2014 р. по 2015 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію СТ «Лад ДС».

Аналізуючи показники діяльності СТ «Лад ДС» можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в сукупних доходах підприємства належить саме чистому доходу від реалізації продукції.

На особливу увагу заслуговує збільшення в 2017 році в порівнянні з попереднім роком інших операційних витрат. Дана стаття збільшилась на 4986 тис.грн за рахунок витрат від знецінення запасів та витрат від операційних курсових різниць. Якщо проаналізувати та співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів. Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році підприємство із прибуткового перетворилось у збиткове із сумою понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Необхідно відзначити, що необоротні активи в основному сформовані за рахунок основних засобів. Дана стаття активів за аналізований період в 3,5 рази зменшилась за рахунок ліквідації застарілого обладнання. Загалом, в структурі активів СТ «Лад ДС» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що товариство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

У кооперативній діяльності СТ «Лад ДС» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є пришвидшення оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості за рахунок налагодження розрахункової дисципліни на підприємстві.

РОЗДІЛ 2

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства

Господарська діяльність кожного торговельного підприємства базується на найбільш раціональному продажу купівельних товарів. Управління сучасним торговельним підприємством є складним динамічним процесом, що передбачає здійснення комплексу взаємопов'язаних функцій. Розуміючи у загальному вигляді під функцією управління певний вид управлінської діяльності, відмітимо, що облік є одним з елементів організації процесу господарювання і водночас важливою функцією управління. Важливість його у системі менеджменту підприємства обумовлена тим, що облік є не тільки засобом спостереження, реєстрації і відображення господарських процесів, але й інформаційною системою.

Для кожного етапу розвитку господарських відносин характерна своя система обліку і в міру ускладнення функціонування продуктивних сил і виробничих відносин, ускладнюється облік, що потребує його вдосконалення як функції управління. Як самостійна функція, облік на торговельних підприємствах є системою інформації щодо стану, руху і використання ресурсів підприємства та результати господарської діяльності [21].

Основним його завданням в умовах ринкових відносин є визначення кінцевого результату діяльності і за вимогами управління формування неупередженої інформації про факти господарської діяльності. Таким чином, особливо актуальним стає питання обліку витрат, як чинника від якого залежить фінансовий результат діяльності. Поряд з тим, що витрати безпосередньо впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності торговельного підприємства, їх обсягу і рівня, в свою чергу, залежить від низки чинників зовнішнього і внутрішнього характеру.

Роль і значущість обліку витрат в системі менеджменту торговельних підприємств полягає у цілеспрямованому формуванні повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття відповідних управлінських рішень. Витрати торговельних підприємств, включаючи витрати на управління торгівлею, на перевезення, зберігання та реалізацію товарів тощо, мають безпосередній вплив на фінансові результати від реалізації товарів. Рівень витрат торгівлі є одним із найважливіших якісних показників роботи торговельних підприємств. Бухгалтерський облік витрат торговельних підприємств має важливе значення для контролю та аналізу їх рівня, структури та динаміки.

Організація бухгалтерського обліку на ГСТ ГВП «Лад ДС» (далі СТ «Лад ДС») регламентується наказом підприємства №3-0 “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, який визначає єдині (постійні) принципи, методи і процедури при відображенні поточних операцій в обліку і складанні фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в господарській діяльності підприємства. В даному наказі зазначено, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, зберігання й обробки документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку несе власник, який здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами [81].

Для здійснення бухгалтерського обліку за принципами і методами, передбаченими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. На підприємстві застосовується автоматизована форма обліку з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.0».

Необхідно відзначити, що в основі бухгалтерського обліку витрат лежить

їх класифікація. Розрізняють такі основні групування витрат:

- за елементами витрат;
- за статтями витрат;
- в залежності від способу їх включення до витрат окремих структурних підрозділів організації;
- в залежності від обсягу товарообороту;
- за звітними періодами;
- за функціональним призначенням.

На базовому підприємстві до складу операційних витрат відноситься собівартість реалізованих товарів. Відповідно до внутрішніх положень СТ «Лад ДС» при визначенні собівартості реалізованих товарів використовує методи оцінки запасів при їх вибутті, що передбачені П(С)БО 9 «Запаси».

На базовому підприємстві застосовується класичний спосіб формування витрат періоду. Даний спосіб формування витрат відображений в додатку В.

Під час ведення обліку витрат операційної діяльності базове підприємство використовує рахунки тільки 9 класу. СТ «Лад ДС» для обліку витрат за їх функціями та видами діяльності використовує наступні рахунки: 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» на підприємстві адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не відносяться до собівартості реалізованих товарів.

Адміністративні витрати відображаються в обліку СТ «Лад ДС» на підставі наступних документів: відомостей нарахування амортизації; розрахунково-платіжних відомостей; авансових звітів; актів виконаних робіт та наданих послуг; видаткових касових ордерів; накладних рахунків; довідок бухгалтерії; розрахунків бухгалтерії. Адміністративні витрати відображаються в тому періоді, в якому вони виникли, і списуються в кінці звітного періоду на фінансові результати.

До витрат на збут відносяться: витрати пакувальних матеріалів; витрати на ремонт тари; оплата праці продавців та тих працівників які забезпечують збут

товарів; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом товарів; витрати на транспортування та страхування товару, товарно-експедиційні послуги. Витрати на збут відображаються в обліку на підставі документів: розрахунково-платіжних відомостей, авансових звітів, актів виконаних робіт та наданих послуг, видаткових касових ордерів, накладних, рахунків, довідок бухгалтерії, розрахунків бухгалтерії.

Інші витрати операційної діяльності (собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; витрати від операційної курсової різниці; витрати від знецінення запасів; інші витрати операційної діяльності) відображаються в обліку на підставі наступних документів: актів виконаних робіт та наданих послуг; виписок з поточних рахунків в іноземній та національній валютах, накладних, актів на уцінку товарів, актів результатів інвентаризації товарів, довідок бухгалтерії; розрахунків бухгалтерії.

Перед тим, як розглянути порядок відображення у фінансовому обліку витрат діяльності торговельного підприємства, необхідно надати характеристику первинній документації (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Первинна документація з обліку витрат на придбання товарів

Господарська операція	Документ	Місце складання	Відповідальна особа
Надходження товарів від постачальників	Товарно-транспортна накладна, податкова накладна, сертифікат відповідності	Зовнішній	Постачальник
Розрахунки з постачальниками	Платіжне доручення, товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура	Внутрішній	Бухгалтер
Оприбуткування товарів	Накладна, приймальний акт	Внутрішній	Матеріально-відповідальна особа
Приймання товарів, що надійшли без документів	Акт про приймання товару без рахунка-фактури постачальника	Внутрішній	Комісія
Внутрішнє переміщення товарів	Накладна	Внутрішній	Матеріально-відповідальна особа

На базовому підприємстві товари придбані за грошові кошти обліковуються за їх первісною вартістю, яка і є собівартістю придбаних товарів. Первісна вартість товарів включає: суму сплачену постачальнику товарів, за вирахуванням непрямих податків; суму непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; суму транспортно-заготівельних витрат.

СТ «Лад ДС» має власні транспортні засоби, тому до транспортно-заготівельних витрат відносяться витрати даного підприємства на доставку товару. Базове підприємство для розподілу транспортно-заготівельних витрат використовує метод середнього відсотка, який передбачає накопичення транспортних витрат на відповідних субрахунках. Розрахунок суми транспортних витрат, що підлягають списанню у складі собівартості придбаних товарів, здійснюється за підсумками звітного періоду.

Транспортні витрати включаються до первісної вартості товарів, придбаних за грошові кошти, облік таких витрат здійснюється на окремому рахунку 28 «Товари», субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

Як зазначалось раніше, кожний етап формування витрат супроводжується оформленням первинних документів з метою подальшого здійснення обліку. Перелік основних документів, на підставі яких ведеться облік витрат на придбання товарів наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика документів з обліку витрат на придбання товарів

Документ 1	Застосування 2
Рахунок-фактура	Документ який виписує постачальник. Вказуються реквізити постачальника, отримувача, платника.
Товарно-транспортна накладна	Виписується при доставці товару автомобільним транспортом. Містить інформацію постачальника, покупця, перевізника, номер дорожнього листа, дані про товар, час завантаження і розвантаження.
Податкова накладна	Документ, який платник податку на додану вартість в Україні зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу. Податкова накладна підписується уповноваженою платником особою та скріплюється печаткою.
Видаткова накладна	Виписується постачальником при відпуску товару самовивозом зі складу

Закінчення табл. 2.2

1	2
Довіреність	Застосовується при відпуску товарів на складі постачальника. Бланк суворої звітності. Вказують назву підприємства, ідентифікаційний код, номер доручення, дату видачі, строк дії, прізвище довіреної особи, дані її паспорту, найменування цінностей, їх кількість. Підписи керівника і головного бухгалтера скріплені печаткою.
Приймальний акт	Приймальний акт складається матеріально-відповідальною особою на товари, які надійшли на підприємство. Реквізити акту: дата приймання, склад комісії, найменування постачальника, номер і дати транспортних документів, назва товару, кількість місць, маса бруто, ціна, кількість товару або маса, вартість
Прибуткова накладна	Складається матеріально-відповідальною особою на товари, які надійшли на підприємство
Накладна	Застосовується при внутрішньому переміщенні товарів на підприємстві
Сертифікат відповідності	Документ, який засвідчує, що продукція (товар) належним чином ідентифікована і відповідає вимогам чинних нормативних документів
Висновок санітарно-гігієнічної експертизи	Документ, який установлює критерії безпеки і шкідливості для людини небезпечних чинників харчового продукту (групи продуктів), продовольчої сировини, супутніх матеріалів.

На досліджуваному підприємстві використовується групування витрат за елементами, що дозволяє отримати інформацію про величину витрат в залежності від їх економічного змісту.

Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати.

Групування витрат за статтями витрат використовується для розподілу витрат за видами, що дозволяє контролювати витрати з точки зору їх призначення. Наприклад, витрати на обслуговування системи управління діяльності підприємства, витрати понесені підприємством під час реалізації продукції.

При групуванні витрат в залежності від способу їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства розрізняють прямі і непрямі витрати. Прямі витрати – це витрати, які можна віднести безпосередньо до витрат конкретних структурних підрозділів. Непрямими визнаються витрати,

які відносяться до всього підприємства вцілому і розподіляються між його структурними одиницями розрахунковим шляхом. Наприклад витрати понесені підприємством на оренду.

Групування витрат в залежності від обсягу товарообігу передбачає поділ витрат на змінні і постійні. Змінні представляють собою витрати, величина яких змінюється (збільшується чи зменшується) прямопропорційно зміні обсягу товарообігу. До них відносяться транспортні витрати, витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, зберігання, сортування, передпродажну підготовку товарів тощо. Постійні – витрати, величина яких при зміні обсягу товарообігу залишається незмінною. До їх складу входить амортизація необоротних активів, орендна плата, витрати з оплати послуг охорони тощо.

2.2. Фінансовий облік витрат операційної діяльності та їх узагальнення у звітності підприємства

Як зазначалось, до витрат операційної діяльності торговельного підприємства відносяться собівартість реалізованих товарів, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 "Собівартість реалізації", який має наступні субрахунки:

901 "Собівартість реалізованої готової продукції";

902 "Собівартість реалізованих товарів";

903 "Собівартість реалізованих робіт та послуг"

За дебетом субрахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів" ТОВ «Лад-ДС» відображає собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок), яка визначається відповідно до П(С)БО 9 "Запаси", за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати". Облік собівартості реалізованої готової продукції та реалізованих товарів наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізованої готової продукції та реалізованих товарів

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн
1.	Товарно-транспортна накладна	Оприбутковано товарну продукцію на склад	28	631	282	631	1500
2.	Податкова накладна	Відображено ПДВ у складі податкового кредиту	641	631	641	631	300
3.	Наказ, бухгалтерська довідка	Нараховано торговельну націнку	282	285	282	285	900
4.	Звіти	Реалізовано частину товарної продукції	301	702	3011	702	1200
5.	Податкова накладна	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	702	641	200
6.	Бухгалтерська довідка	Списано методом «сторно» націнку на реалізовані товари	282	285	282	285	-450
7.	Реєстри обліку	Списано собівартість реалізованого товару	902	282	902	282	750
8.	Реєстри обліку	Списано фінансовий результат доходи від реалізації товарів	702	791	702	791	1000
9.	Реєстри обліку	Списано фінансовий результат собівартість від реалізації товарів	791	902	791	902	750
10	Реєстри обліку	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	791	93	100

Адміністративні витрати торговельних підприємств обумовлені необхідністю організації та адміністрування господарської діяльності підприємства в цілому.

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" за дебетом відображаються визнані адміністративні витрати, за кредитом – списання на рахунок 79

"Фінансові результати".

Аналітичний облік по рахунку 92 "Адміністративні витрати" ведеться за статтями витрат, а саме витрати на:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Підходи до відображення в обліку адміністративних витрат СТ «ЛАД-ДС» представлено в табл. 2.4.

Необхідно відзначити, що в умовах відкритої економіки проблеми збуту товарів набувають все більшого значення. Конкуренція на ринках збуту потребує визначення платоспроможного попиту на товари.

На рахунку 93 "Витрати на збут" за дебетом відображаються визнані витрати на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Таблиця 2.4

Відображення в обліку адміністративних витрат на СТ «ЛАД-ДС»

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Відомість нарахування амортизації, розрахункові відомості накладні	Нарахована амортизація: - основних засобів адміністративного призначення (столи, комп'ютери, іт.д.); - нематеріальних активів адміністративного призначення (програмне забезпечення); - інших необоротних матеріальних активів	92	131	921	131	2400
			92	133	922	133	100
			92	132	923	132	750
2.	Акт списання	Списано вартість виробничих запасів, МШП, використаних на адміністративні потреби (канцелярія)	92	20, 22	92	20, 221	250
3.	Видатковий касовий ордер	Витрати на службові відрядження адміністративних працівників	92	372	92	372	500
4.	Розрахунково-платіжна відомість	Віднесено на витрати суму витрат майбутніх періодів і визнано витратами звітнього періоду	92	39	92	39	
5.	Платіжна відомість	Нараховано на заробітну плату адміністративному персоналу	92	661	92	661	16000
6.	Реєстри обліку	Утримання із зарплати адміністративних працівників суми ПДФО (18%)	92	65	92	651	2880
		-утримання із зарплати працівника сумми військового збору	92	65	92	652	240
7.	Реєстри обліку	Нарахована орендна плата за адміністративні приміщення на звітний період	92	631	92	631	1200

Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
8.	Платіжне	Нараховані платежі	92	685	92	685	44000

	доручення	різним кредиторам за послуги					
9.	Платіжне доручення	Плата за послуги банку (розрахунково-касове обслуговування)	92	311	92	311	275
10	Розрахунково-платіжна відомість	Відображено послуги за проведений аудит	92 685	685 311	92 685	685 311	1500 1500
11.	Реєстри обліку	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	791	92	73434

До витрат на збут у торговельних підприємствах відносяться такі витрати:

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

Аналітичний облік по рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться за статтями витрат: витрати на заробітну плату працівників, що займаються реалізацією товарної продукції, відрахування із заробітної плати, витрати на пакувальні матеріали, витрати на рекламу товарної продукції.

Облік витрат на збут СТ «Лад-ДС» наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Облік витрат на збут на СТ «Лад-ДС»

№ по р.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Розрахунково-платіжна відомість	Нарахування заробітної плати продавцям, працівникам відділу збуту	93	661	931	6611	15000
2.	Реєстри обліку	Утримання із зарплати адміністративних працівників суми ПДФО (18%)	93	65	93	651	2700
		-утримання із зарплати працівника сумми військового збору	93	65	93	652	225
3.	Акт списання	Списана вартість пакувальних матеріалів	93	20	93	201	540
4.	Видатковий касовий ордер	Витрати на відрядження персоналу, пов'язаному зі збутом товарів (заключення договорів на реалізацію товарів)	93	372	93	372	1370
5.	Страховий поліс	Витрати із страхування ризиків транспортування товарів	93	685	93	6851	600
7.	Платіжна відомість	Витрати на рекламу товарної продукції	93	685	93	6851	28000
8.	Реєстри обліку	Списані на фінансовий результат витрати збуту	791	93	791	93	52134

Як вже було зазначено, значна частка витрат торговельного підприємства припадає на вартість використаних товарних запасів. У свою чергу, первісну вартість придбаних товарних запасів формують купівельна вартість та витрати, понесені при придбанні цих запасів (транспортно-заготівельні витрати). Як свідчить практика, на більшості торговельних підприємств саме транспортно-

заготівельні витрати мають значний вплив на величину первісної вартості придбаних товарних запасів.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» при придбанні запасів, транспортно-заготівельні витрати пропонується включати або до собівартості придбаних запасів, або загальною сумою відобразити на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Вибір методу обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат залишається за підприємством. Тому перед тим як віддати перевагу одному чи іншому варіанту обліку транспортно-заготівельних витрат, необхідно проаналізувати кожен із них застосовуючи на конкретному підприємстві.

Як свідчить практика, є підприємства, які при придбанні товарних запасів несуть незначні транспортно-заготівельні витрати. Зазвичай у таких випадках ці витрати включаються безпосередньо до первісної вартості придбаних товарних запасів. Проте придбання одного конкретного виду запасів відбувається досить рідко. Як правило, за одним транспортним документом придбаються товарні запаси не тільки різні за найменуванням, а й за одиницею виміру, купівельною вартістю, вагою, сортом тощо. У таких випадках розподіл незначної суми транспортно-заготівельних витрат між видами придбаних запасів є трудомісткою і невиправданою ділянкою роботи, оскільки потребує калькуляції кожного найменування запасу.

В окремих випадках розподіл транспортно-заготівельних витрат просто неможливий із-за невчасного надходження розрахункових транспортних документів.

На досліджуваному підприємстві частка транспортно-заготівельних витрат є не значною, тому досліджуване підприємство відображає транспортно-заготівельні витрати у складі витрат звітного періоду. З метою удосконалення аналітичного обліку, пропонуємо до рахунку 93 "Витрати на збут" відкрити наступні субрахунки:

931 «Витрати на збут»;

932 «Транспортно-заготівельні витрати».

За дебетом субрахунку 932 відобразити витрати, понесені при придбанні товарні запасів, а за кредитом - їх списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На нашу думку, на досліджуваному підприємстві облік даних витрат доцільно вести не тільки на окремо відкритому субрахунку, а й у розрізі видів витрат. Організований у такий спосіб облік транспортно-заготівельних витрат забезпечить наявність даних, необхідних для подальшого аналізу та контролю за станом, складом та розміром таких витрат.

Крім основних витрат (собівартість реалізованих товарів і готової продукції власного виробництва), адміністративних і збутових, у процесі господарської діяльності на досліджуваному підприємстві виникають й інші витрати, які відносяться до операційної діяльності. До таких витрат відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" відносяться:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрядження до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пені, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку інших операційних витрат передбачено рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності", до якого відкриваються наступні субрахунки (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Характеристика субрахунків до рахунка 94 "Інші витрати операційної діяльності" на СТ «Лад ДС»

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика	На підприємстві
1	2	3	4
941	Витрати на дослідження і розробки	Ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"	-
942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	Відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	+
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	Ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо)	+
944	Сумнівні та безнадійні борги	Узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості щодо якої створення резерву сумнівних боргів непередбачено	+
945	Втрати від операційної курсової різниці	Ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти	+
946	Втрати від знецінення запасів	Ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів відповідно до П(С)БО 9 "Запаси"	+

Продовж. табл. 2.6

1	2	3	4
947	Нестачі і втрати	Ведеться облік нестач грошових коштів та інших	+

	від псування цінностей	цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені у процесі заготівлі, переробки, збереження, та реалізації, якщо на час встановлення нестачі винуватець не виявлений. Одночасно із списанням цінностей на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 "Списані активи"	
948	Визнані штрафи, пені, неустойки	Ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів	+
949	Інші витрати операційної діяльності	Узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94	+

Облік інших витрат операційної діяльності на СТ «Лад-ДС» відображається за дебетом рахунку 94, а списання на рахунок 79 "Фінансові результати" – за кредитом даного рахунку.

На СТ «Лад-ДС», аналітичний облік по рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться за статтями витрат: витрати по сумнівним боргам, витрати від уцінки товарів. Облік інших витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС» наведено в табл. 2.7

По кредиту рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від різних видів діяльності, а по дебету цього рахунку – відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток. Схематично формування фінансових результатів СТ «Лад-ДС» відображено на рис. 2.2.

Таблиця 2.7

Облік інших доходів і витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС»

№ по р.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство
---------	--------------------	----------------	--------------------------------	--

			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Розрахунково-платіжна відомість	Відображено витрати поточного періоду у зв'язку з проведенням досліджень та розробок	941	685, 13, 20 інші	941	685, 13, 20 інші	5000
2.	Реєстри обліку	Витрати по сумнівних боргах:	944	38	944	381	1000
		6.1) сформовано резерв сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом; 6.2) списана безнадійна заборгованість у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів	944	377	944	377	200
3.	Акт уцінки	Втрати від уцінки, нестач та втрат запасів:					
		8.1) відображено зменшення первинної або переоціненої вартості товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки товарів); 8.2) списано на витрати поточного періоду нестачі товарів, якщо в момент виявлення такої нестачі винну особу не встановлено	946	28	946	281	600
			947	28	947	281	500
4.	Реєстри обліку	Відображено у складі фінансових результатів сум інших витрат операційної діяльності	791	94	791	941	700



Рис. 2.3. Визначення фінансових результатів СТ «Лад-ДС»

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться щодо результатів від кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Якщо кредитовий оборот по рахунку 79 більший за дебетовий оборот по цьому ж рахунку, то досліджуване підприємство на суму різниці має прибуток, якщо дебетовий оборот по рахунку 79 “Фінансові результати” більше кредитового обороту даного рахунку, то підприємство здійснило більше витрат ніж отримало доходу.

Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Кінцевий фінансовий результат в цілому по підприємству визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, що враховані по кредиту і, відповідно, витратами і збитками, що обліковуються по дебету рахунку 79 “Фінансові результати”.

Інформація про витрати діяльності досліджуваного підприємства за

звітний період відображаються у Звіті про фінансові результати.

При закритті рахунків витрат операційної діяльності складаються бухгалтерські проведення, які зазначені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облік операцій закриття рахунків витрат операційної діяльності на СТ «Лад-ДС»

№ по р.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Закриття рахунків витрат операційної діяльності:							
1.	Реєстри обліку	- фактичної собівартості реалізованих товарів;	79	902	79	902	11750
2.	Реєстри обліку	- собівартості реалізованих робіт і послуг;	791	903	791	903	1350
3.	Реєстри обліку	- сум, визнаних у звітному періоді адміністративних витрат;	791	92	791	92	4500
4.	Реєстри обліку	- сум, визнаних у звітному періоді витрат на збут;	791	93	791	93	3000
5.	Реєстри обліку	- сум, визнаних у звітному періоді інших витрат операційної діяльності	791	94	791	94	2500
6.	Реєстри обліку	Закриття субрахунку обліку витрат з податку на прибуток	791	981	791	981	23100

Отже, фінансовий облік витрат СТ «Лад-ДС» дозволяє виконати всі завдання бухгалтерського обліку, провести аналіз витрат торговельного підприємства, а також підготувати облікову (фактографічну) інформацію з прийняття ефективних управлінських рішень.

2.3. Облік витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень

Запровадженню управлінського обліку на торговельних підприємствах

сприяють два фактори. По-перше, сучасний ринок вимагає, щоб бухгалтерія, з однієї сторони, своєчасно надавала керівництву об'єктивну інформацію про хід господарського процесу, а з іншої сторони, проявляла би гнучкість в оцінці можливих витрат (результатів) у випадку зміни політики управління або зовнішніх умов. Другим фактором стало ускладнення організаційних форм сучасного бізнесу.

У результаті в центрі уваги опинились внутрішні процеси, рух витрат від одних підрозділів до інших, внутрішня звітність та її достовірність, оцінка діяльності різних рівнів управління, підрозділів та окремих менеджерів з точки зору інтересів організації у цілому.

В управлінні торгівельним підприємством управлінський облік не знайшов практичного застосування, по причині відсутності відповідної методології. Крім того, розвиток ідеї побудови системи управлінського обліку розглядається теоретиками, як правило, з точки зору підприємств промисловості.

Необхідність впровадження системи управлінського обліку в практику торгівельних підприємств обумовлюється низкою причин:

- нестабільність зовнішніх факторів впливу на діяльність торгівельного підприємства (загострення конкуренції, інфляційні процеси, зміна законодавства щодо податків і обов'язкових платежів);
- необхідність виявлення внутрішніх резервів підвищення конкурентоспроможності, рівня рентабельності, фінансової стійкості;
- багатоваріантність управлінських рішень та пошук оптимальніших;
- висока частота зміни в організації і методології системи інформаційного забезпечення;
- потреба у постійній координації механізму саморегулювання в межах внутрішньої системи управління [121].

Таким чином, основною метою управлінського обліку є побудова такої системи інформаційного забезпечення потреб самоуправління, яка б дозволяла прийняття керівних рішень щодо оптимізації співвідношення „витрати-

прибуток”.

В роботах вітчизняних і зарубіжних авторів, що розглядають проблеми управлінського обліку багато уваги приділяється питанню порівняння фінансового і управлінського видів обліку, характеристики їх розбіжностей, єдності та взаємозв'язку (додаток Д).

За дослідженнями літературних джерел під управлінським обліком слід розуміти систему збору, обробки, узагальнення та використання інформації в оперативному управлінні суб'єктами господарювання.

Необхідно відзначити, що на сьогоднішній день виникає необхідність впровадження і функціонування системи управлінського обліку, яка обумовлена об'єктивними економічними умовами, ускладненням кон'юнктури ринку і як наслідок – новими вимогами до різного роду інформації, що стосується і витрат та собівартості, яка впливає на якість управлінських рішень.

Але на торгівельних підприємствах до проблем створення управлінського обліку слід підходити не стільки у концептуальному плані, скільки у поступовому, взаємопов'язаному та обґрунтованому втіленні ідеї його управлінської орієнтації в практику діяльності підприємств. Для досягнення такої мети необхідно врахувати тенденції розвитку та сучасний стан обліку і контролю. Також необхідно розв'язати проблеми створення та впровадження ефективних систем оперативного обліку, контролю і аналізу.

Слід зауважити, що на даний час на торгівельних підприємствах, як і в Україні в цілому, немає аналогів організаційних форм управлінського обліку, які б об'єднували в одну систему мету, завдання, методи різних функцій управління – планування, обліку і контролю. В організаційній системі управління торгівельних підприємств ці функції виконуються різними структурними підрозділами апарату.

Вважаємо, що з метою створення ефективної системи управлінського обліку, необхідно скористатися досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених з даних питань.

Роль і значення управлінського обліку витрат на торговельних підприємствах визначаються вимогами загальної системи управління. В зв'язку із цим виникає необхідність розробки механізму підготовки інформації для прийняття відповідних керівних рішень. Зазначений механізм представимо у вигляді низки етапів формування даних (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Етапи формування інформації в системі управлінського обліку витрат на торговельних підприємствах [61]

Виходячи з того, що керівник будь-якого підприємства, у тому числі і торговельного підприємства має постійно приймати рішення, реалізація яких дозволить підтримувати запланований рівень витрат, виникає необхідність

ранжування витрат за ступенем їх впливу на кінцевий результат діяльності. Ефективне управління витратами буде мати місце лише за умови з'ясування де виникає відхилення і хто безпосередньо може розв'язати проблему. З цієї точки зору виникає необхідність у системі управлінського обліку визначити центри відповідальності та центри виникнення витрат. Головним призначенням обліку за названими ознаками є отримання більш детальної інформації для оцінки ефективності роботи підприємства та його структурних підрозділів з позиції більш ширшого охоплення окремих сторін його діяльності.

В умовах посилення самостійності підприємств та підвищення ролі економічних методів управління торгівельного підприємства потреба у наявності управлінської інформації постійно підвищується, а це, у свою чергу, передбачає необхідність інтенсифікації досліджень у даному напрямку та відповідної перебудови діючої системи обліку витрат. Крім того, застосування вказаної моделі має важливе значення при розробці проекту автоматизованого обліку витрат, оскільки полегшує відбір інформації, необхідної для найбільш ефективного регулювання витратами.

Отримання керівником підрозділу права самостійно приймати рішення означає і відповідальність за їх наслідки. Тому підрозділ, очолений керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, отримав назву "центр відповідальності". А система обліку, яка забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності отримала назву обліку за центрами відповідальності. В.І. Ткач та М.В. Ткач, розглядаючи роль управлінського обліку у формуванні собівартості продукції, підкреслюють, що "основа управлінського обліку - облік витрат, реалізації (випуску) та результату по сегментах діяльності" [47, с. 19].

Отже, організація системи управлінського обліку на торгівельних підприємствах за центрами відповідальності і місцями виникнення витрат дозволить вирішити два основних завдання:

- 1) забезпечити контроль за ефективною роботою окремих підрозділів для зіставлення отриманих доходів і витрат по кожному з них;

2) підвищити точність та ступінь деталізації облікових даних, процесу калькулювання собівартості реалізованої продукції, особливо на тих торговельних підприємствах які мають "універсальний характер" і реалізують великий асортимент продукції.

Основною метою створення системи управління на основі центру відповідальності і центрів витрат є розподіл відповідальності між керівниками нижчих управлінських рівнів та отримання інформації у розрізі центрів відповідальності підприємства, що дасть змогу здійснювати аналіз і контроль досягнутих результатів за кожним центром витрат та приймати відповідні управлінські рішення.

За результатами дослідження виявлено, що на СТ «Лад-ДС облік витрат за центрами відповідальності не ведеться. На нашу думку, діючий на підприємстві облік витрат за статтями не сприяє посиленню контрольних функцій обліку та підвищенню зацікавленості персоналу структурних підрозділів та окремих виконавців.

Дослідження засвідчують, що необхідно на досліджуваному підприємстві організувати облік витрат за центрами відповідальності. На основі досліджених літературних джерел та практики рекомендуємо наступну класифікацію центрів відповідальності на досліджуваному підприємстві (рис. 2.7).

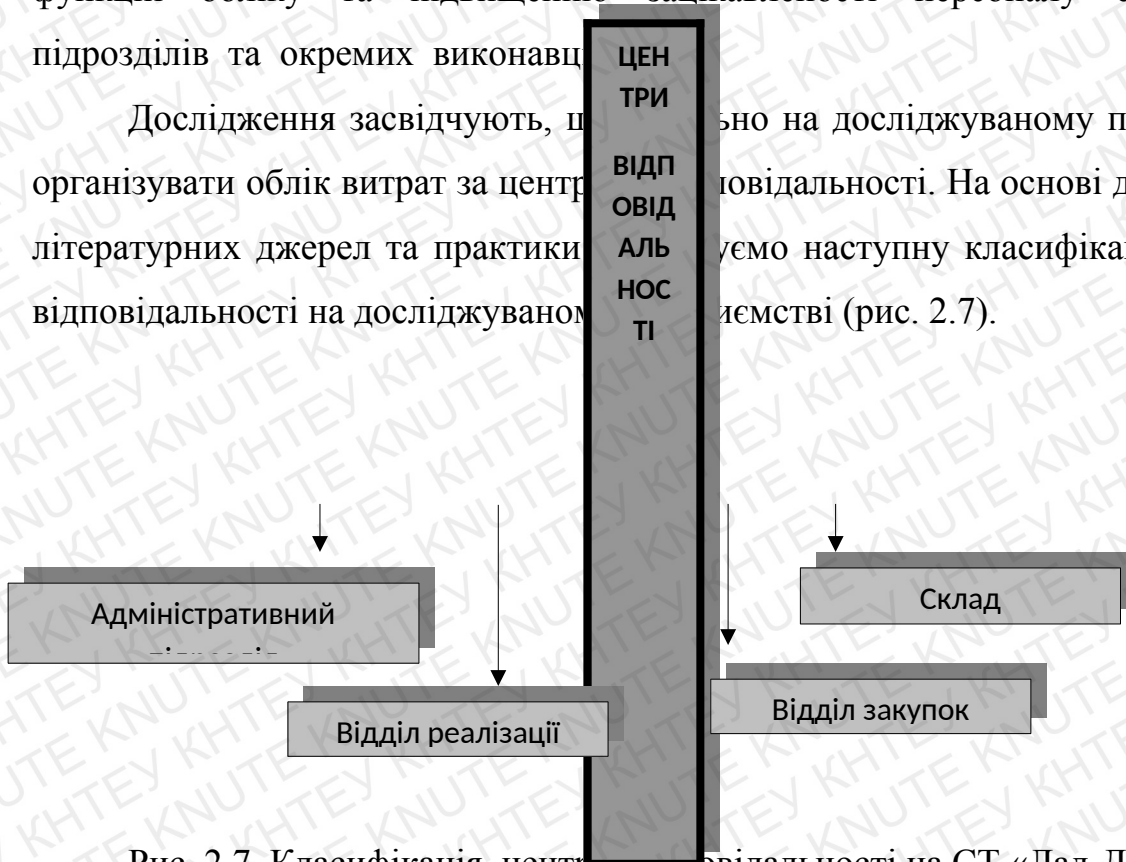


Рис. 2.7. Класифікація центрів відповідальності на СТ «Лад-ДС»*

*розроблено автором

Основою побудови системи управлінського обліку є організаційна

структура підприємства. Так, від наявності структурних підрозділів залежить обсяг контрольованих витрат і кількість центрів відповідальності.

Вважається, що виникнення концепції центрів відповідальності викликане тенденцією розвитку і ускладнення підприємницьких структур у країнах з розвинутою ринковою економікою. Визначальними факторами, які це обумовили, було кількісне збільшення масштабів діяльності та диверсифікація її напрямків. З точки зору торгівельних підприємств, основними факторами, що спонукають до впровадження системи управлінського обліку і організації центрів відповідальності є міцний вплив конкурентного середовища, обмежений ринок збуту, необхідність додержання стабільного рівня



Рис. 2.8. Загальна система управлінського обліку витрат [61]

рентабельності.

Загалом, система управлінського обліку на торгівельних підприємствах – це система обліку, яка забезпечує калькулювання і контроль об'єктів витрат. У загальному вигляді система управлінського обліку витрат поділяється на три стадії (рис. 2.8).

Облік витрат за центрами формування собівартості на СТ «Лад-ДС» дозволить вирішити наступні завдання:

- підвищити ступінь дієвості облікових даних для прийняття управлінських рішень;
- забезпечити контроль ефективності роботи окремих підрозділів досліджуваного підприємства.

Відомо, що поняття „центр відповідальності” пов’язано з поняттям „місце виникнення витрат” та „центр витрат”. Центри витрат поряд із центрами доходів, прибутку та інвестицій є складовою частиною центрів відповідальності. В свою чергу „місце виникнення витрат” є елементом системи внутрішнього контролю і дозволяє обліковувати витрати не тільки за окремими структурними підрозділами, але й за конкретними керівниками та виконавцями.

Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різний підхід до оцінки сукупності витрат. У межах перелічених центрів відповідальності можна встановити контроль за використанням ресурсів та обсягом витрат.

Розглядаючи питання управлінського обліку, доцільно орієнтуватися на перевагах і досвіді роботи зарубіжної системи, яка може бути адаптована до вимог вітчизняної практики управління торговельними підприємствами. Так, представляється можливим використання системи „директ-кост”, сутність якої полягає в розмежуванні змінних і постійних витрат. При цьому управління здійснюється лише тільки за змінними витратами. Зазначена система орієнтована на середні і великі торговельні підприємства із складною організаційною структурою. На невеликих підприємствах (до яких відноситься СТ «Лад-ДС») можуть застосовуватися окремі елементи цієї системи, вважаючи все підприємство центром відповідальності.

Основна особливість застосування системи „директ-кост” на торговельних підприємствах полягає в тому, що планування і облік собівартості реалізованих товарів здійснюється тільки в частині прямих витрат, до яких пропонуємо внести товарні запаси, витрати на оплату праці працівників,

зайнятих продажем товарів та нарахування на неї, амортизацію торговельного обладнання. В свою чергу, зміна постійних витрат не залежить від обсягу продажу товарної продукції. Разом з тим їх обсяг і рівень повинен бути об'єктами постійного контролю за місцями їх виникнення і сприяти їх оптимізації і раціональному управлінню.

Впровадження системи „директ-кост” обумовлює необхідність формування системи внутрішньої звітності, основна ціль якої в узагальненні і передачі об'єктивної інформації щодо сукупності витрат (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Форма внутрішнього звіту про витрати на СТ “Лад-ДС»*

Вид витрат	Структурний підрозділ	Дата виникнення	Сума, грн
Запаси	склад	1-10.10.18	12 134,68
	відділ реалізації	10-20.10.18	10 106,04
	склад	20-31.10.18	7 199,36
Заробітна плата працівників зайнятих збутом товарів	відділ реалізації	1-31.10.18	1 238,24
	склад	1-31.10.18	1 121,66
Нарахування на заробітну плату	відділ реалізації	1-31.10.18	458,00
	склад	1-31.10.18	415,00
Амортизація торговельного обладнання	відділ закупок	1-31.10.18	628,34
	відділ реалізації	1-31.10.18	628,34
Загальна сума змінних витрат			33929,66
Загальна сума постійних витрат	×	×	7464,53
Разом: Загальна сума витрат торговельного підприємства	×	×	41394,19

*розроблено автором

У табл. 2.9 представлена форма звітності, яка запропонована для впровадження в СТ “Лад-ДС». Відповідно до вимог системи управління зміст звітної форми може бути більш деталізованим, прийнятий обліковою політикою досліджуваного підприємства. Використання можливостей комп'ютерних технологій дозволить формувати звітність у режимі діалогу і

запиту необхідної інформації.

Як зазначалось, з метою поточного контролю витрат важливе значення має облік за центрами відповідальності. При цьому виникає необхідність запровадити кодування витрат а системі управлінського обліку. Зокрема, структура коду витрат на досліджуваному підприємстві пропонується п'яти розрядна (рис. 2.9).

Нами встановлено, що на досліджуваному торговельному підприємстві відсутні системи оперативного обліку і контролю торговельних витрат за процесом формування собівартості реалізованих товарів. До виявлених недоліків в існуючій практиці діяльності окремих підприємств слід також віднести намагання оперативного визначення фактичної собівартості та відхилень від норм без належного врахування багатьох факторів, які впливають на ці відхилення, сприяють виявленню, позбавленню та попередженню їх негативного впливу на формування собівартості реалізованих товарів.

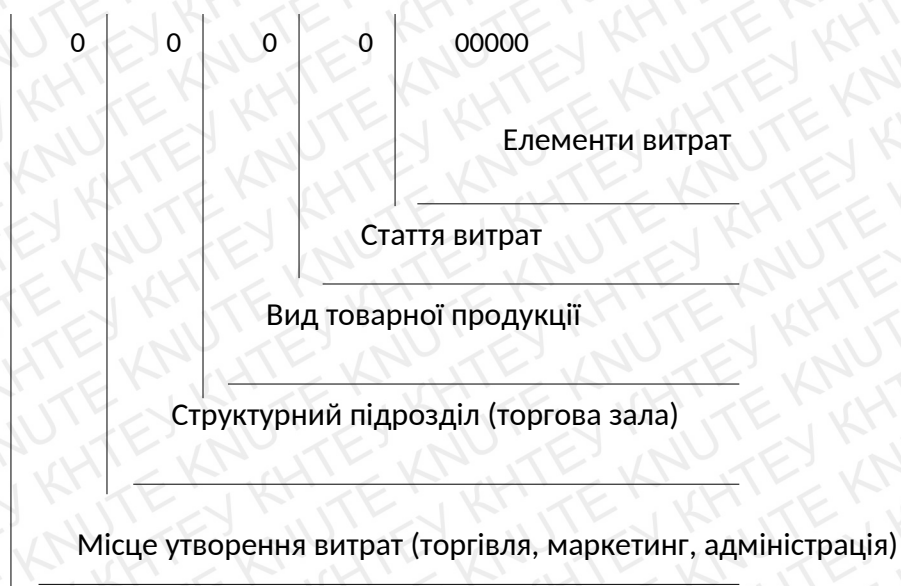


Рис. 2.9. Структура коду витрат СТ «Лад-ДС»

Виявлено, що з існуючих трьох основних видів контролю (попереднього, поточного, наступного) на досліджуваному підприємстві застосовується переважно останній. Для здійснення оперативного обліку та контролю витрат торговельного підприємства, доцільно використовувати систему комп'ютерної

обробки інформації.

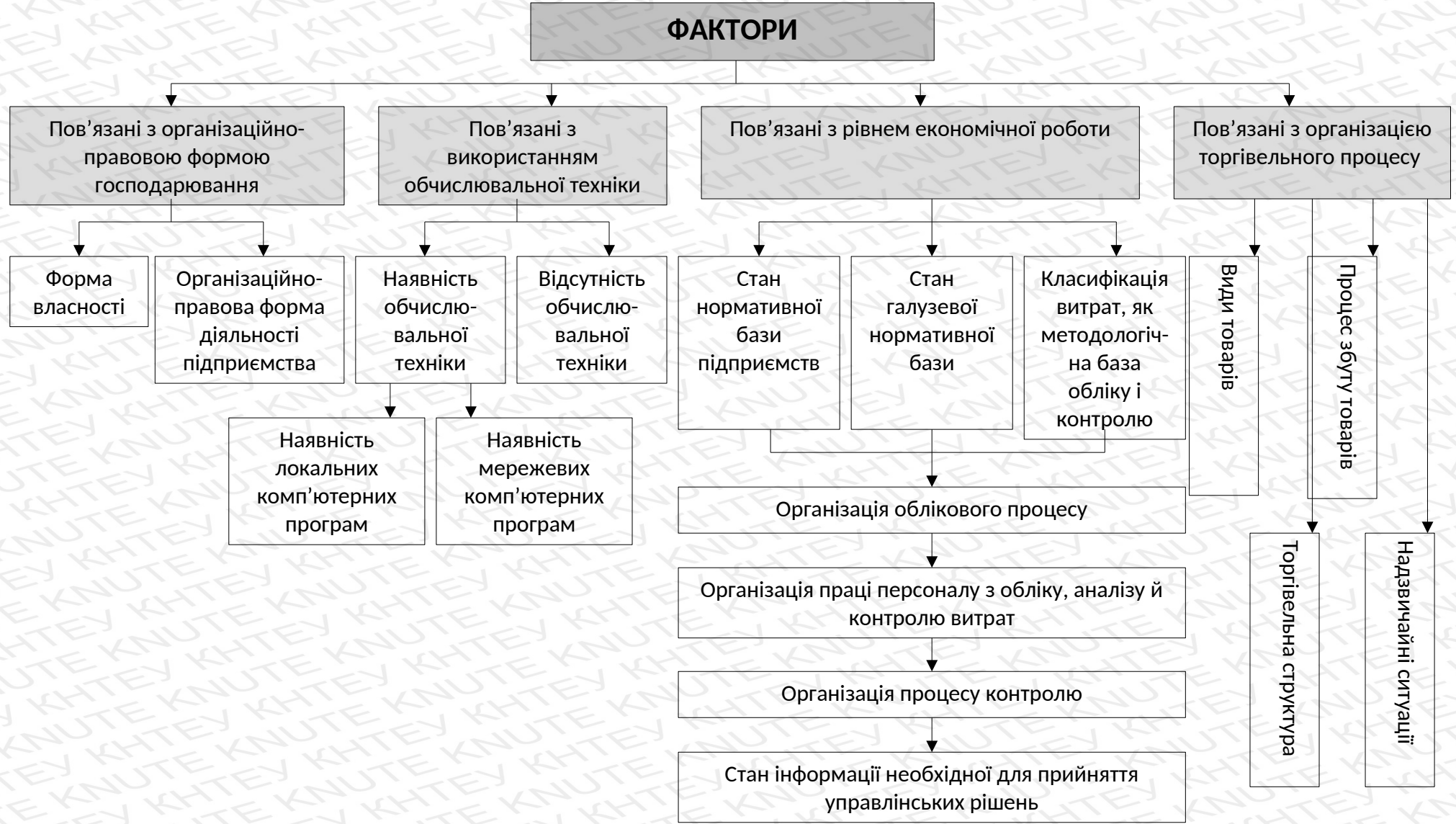


Рис. 2.10 Класифікація факторів, які впливають на організацію управлінського обліку і контролю витрат на СТ «Лад-ДС»

При створенні на підприємстві ефективної системи обліку і контролю за витратами слід враховувати вплив багатьох факторів на оперативність і ефективність її функціонування (рис. 2. 10).

Вважаємо, що автоматизовані системи обробки інформації повинні ґрунтуватися на принципах управління з узагальненням інформації за всіма центрами відповідальності на основі єдиної інформаційної мережі підприємства.

Дослідження стану обліку витрат на СТ «Лад-ЛС» виявило недосконалість організації, технології збору й обробки інформації даних. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення діяльності. Цьому здебільшого заважає недосконала внутрішньовідомча звітність, яку застосовують у діяльності досліджуваного підприємства.

Зокрема, на досліджуваному підприємстві не існує такого внутрішнього звіту, де б узагальнювалась інформація про собівартість реалізованих товарів за окремими їх найменуваннями, товарними групами, матеріально відповідальними особами, торговельними відділами та торговельними точками. У товарно-грошовому звіті форми № 058 собівартість реалізованих товарів відображується загальною сумою за звітний період.

Нами запропонована використовувати на СТ «Лад ДС» Звіт про собівартість реалізованих товарів, форму якого наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Звіт про собівартість реалізованих товарів на СТ «Лад-ДС»
за червень 2018 року, тис. грн*

Назва статей	План	Факт	Відхилення
Купівельна вартість товарів	3900,0	3990,0	90,0
Ввізне мито	-	-	-
Непрямі податки, які не відшкодовуються підприємству	-	-	-
Транспортно-заготівельні витрати	1000,0	1200,0	200,0
Витрати зі страхування ризиків транспортування	-	-	-
Інші витрати	2000,0	1900,0	-100,-
Разом собівартість реалізованих товарів	6900,0	7090,0	190,0

*розроблено автором

Застосування даного Звіту на практиці сприятиме визначенню більш достовірного фінансового результату від операційної діяльності досліджуваного підприємства а також надасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами, які включають до собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі, у необхідних розрізах.

Отже, запропонована організація обліку витрат за центрами формування собівартості товарів на СТ «Лад-ДС» забезпечить адресність в управлінні витратами, їх оптимізацію та відповідальність відповідних працівників підприємства за здійснені перевитрати.

Висновок до розділу 2

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи розкрито організацію та методику обліку витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства та зроблені наступні висновки:

1. Організація бухгалтерського обліку на ГСТ ГВП «Лад ДС» (здійснюється відповідно до Наказу №3-0 “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, який регламентує єдині (постійні) принципи, методи і процедури при відображенні поточних операцій в обліку і складанні фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в господарській діяльності підприємства. Для здійснення бухгалтерського обліку за принципами і методами, передбаченими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. На підприємстві застосовується автоматизована форма обліку з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.0». Під час ведення обліку витрат базове підприємство використовує рахунки тільки 9 класу. СТ «Лад ДС» для

обліку витрат за їх функціями та видами діяльності використовує наступні рахунки: 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності».

2. В роботі розглянута первинна документація, а також її характеристика з обліку витрат на придбання товарів. СТ «Лад ДС» має власні транспортні засоби, тому до транспортно-заготівельних витрат відносяться витрати даного підприємства на доставку товару. Базове підприємство для розподілу транспортно-заготівельних витрат використовує метод середнього відсотка, який передбачає накопичення транспортних витрат на відповідних субрахунках. Розрахунок суми транспортних витрат, що підлягають списанню у складі собівартості придбаних товарів, здійснюється за підсумками звітного періоду. На нашу думку, саме відображення транспортно-заготівельних витрат у складі витрат звітного періоду вирішить проблему їх обліку на підприємствах, де частка таких витрат у складі первісної вартості придбаних запасів незначна. Для цього пропонуємо до рахунку 93 "Витрати на збут" відкрити такі субрахунки: 933 «Витрати на збут»; 934 «Транспортно-заготівельні витрати».

3. Здійснено порівняльний аналіз фінансового та управлінського обліку, надана характеристика їх розбіжностей, єдності та взаємозв'язку. За результатами дослідження виявлено, що на СТ «Лад-ДС облік витрат за центрами відповідальності не ведеться. На нашу думку, діючий на підприємстві облік витрат за статтями не сприяє посиленню контрольних функцій обліку та підвищенню зацікавленості персоналу структурних підрозділів та окремих виконавців. Дослідження стану обліку витрат на СТ «Лад-ЛС» виявило недосконалість організації, технології збору й обробки інформації. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення діяльності. Цьому здебільшого заважає недосконалість внутрішньовідомчої звітності, яку застосовують у діяльності досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ГСТ ГВП «Лад-ДС»

3.1. Система показників, інформаційна база та основні методологічні прийоми контролю та економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємства роздрібною торгівлі

Функцією управління, що безпосередньо пов'язані з обліком, є контроль та аналіз витрат. В управлінні витратами контроль виконує подвійну роль. З одного боку, він є функцією управління, адже надає системі управління інформацію щодо прийняття управлінських рішень, з іншого – інформаційним забезпеченням, на підставі якого приймаються управлінські рішення. В залежності від суб'єктів контроль витрат може бути зовнішнім і внутрішнім.

Зовнішній контроль витрат підприємств роздрібною торгівлі може здійснюватись державними контролюючими органами у сфері фінансового контролю (Державної фіскальної служби, Антимонопольного комітету, Державної аудиторської служби України) і недержавними підприємствами та організаціями (аудиторські фірми, інвестори, фінансово-кредитні установи, громадські організації, тощо).

Користувачем інформації при внутрішньому контролі витрат є керівництво підприємства. Основною метою такого контролю є підвищення рентабельності діяльності підприємства шляхом зниження рівня витрат.

В рамках даного дослідження буде розглянуто саме внутрішній контроль витрат операційної діяльності, як основний інструмент системи управління витратами.

Основними завданнями внутрішнього контролю витрат є:

- систематичне та планомірне спостереження за поведінкою витрат, а також за факторами, що призвели до зміни їх рівня;
- виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників витрат;

- прогнозування результатів діяльності підприємства з врахуванням зміни рівня витрат;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на витрати і вибір методу такого впливу;
- визначення обґрунтованості формування витрат за окремими елементами витрат і калькуляційними статтями;
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- обґрунтування правильності розподілу витрат;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження витрат.

Метою аналізу витрат операційної діяльності торговельних підприємств є оцінка виконання плану та кошторису витрат операційної діяльності, оцінка їх змін в динаміці, визначення факторів, які призвели до зміни витрат операційної діяльності, а також виявлення резервів оптимізації витрат.

Основними джерелами інформації для аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства є планові, облікові та звітні дані. Планова інформація стосовно обсягу реалізації товарів та витрат формується безпосередньо на торговельному підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних нормативних документів і міститься у фінансових планах, бізнес-планах, кошторисах.

У фінансовій звітності витрати операційної діяльності торговельного підприємства відображаються у складі статті «Витрати на збут» квартальної і річної форм Звіту про фінансові результати («Звіту про сукупний дохід»). Більш детальна інформація наводиться у відомчій формі річної звітності № 2-ФП «Звіт про витрати, пов'язані з реалізацією та управлінням у галузях діяльності».

Залучають до аналізу та контролю також і первинні документи, якими оформляються витрати. Вони є основою для попереднього аналізу та контролю витрат, який здійснюють облікові працівники в процесі документального оформлення господарських операцій.

Для кількісної оцінки впливу факторів на витрати основної операційної торговельного підприємства використовують статистичну звітність: Ф№ 1-торг «Звіт про товарооборот»; Ф№ 3-торг «Звіт про продаж і залишки товарів у торговельній мережі та мережі ресторанного господарства»; Ф№ 1-ПВ «Звіт з праці»; Ф№ 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу»; Ф№ 7-торг «Звіт про наявність торговельної мережі і мережі ресторанного господарства» та ін.

У процесі аналізу та контролю витрат використовують також розцінки, тарифи за послуги, електроенергію, газ, ціни на інші елементи матеріальних витрат тощо. Залучають також матеріали перевірок, обстежень, особистих спостережень. Тільки в процесі безпосередніх спостережень за роботою кожного з підрозділів торговельного підприємства можна виявити випадки і причини нераціонального використання електроенергії, палива, води, матеріалів, робочого часу, устаткування та інших ресурсів.

Облікова та звітна інформація, що використовується під час аналізу та контролю витрат, повинна бути перевірена як з погляду правильності відображення витрат відповідно до вимог П(С)БО, так і дотримання складу статей витрат згідно з прийнятою номенклатурою. План витрат торговельного підприємства перевіряють з погляду його обґрунтованості та відповідності іншим плановим показникам діяльності підприємства. Якщо протягом року відбулися суттєві зміни тарифів, ставок, норм нарахувань чи цін на елементи матеріальних витрат, то для забезпечення співставності даних план витрат обігу повинен бути відповідним чином скоригований.

З метою забезпечення ефективного управління витратами торговельного підприємства їх аналіз та контроль здійснюється у трьох основних напрямках: а) за загальним обсягом; б) за окремими статтями; в) за місцями виникнення та центрами відповідальності.

Останній напрям аналізу та контролю витрат може здійснюватися на торговельних підприємствах лише за наявності відповідно організаційної системи управлінського обліку. Цей облік повинен вестись за окремими елементами кожної статті витрат як загалом по підприємству, так і по його

підрозділах, де формуються витрати, а також структурних одиницях, колективи яких несуть відповідальність за дотримання лімітів витрат.

Загалом процедури внутрішнього контролю витрат операційної діяльності можна зобразити графічно наступним чином (рис. 3.1).

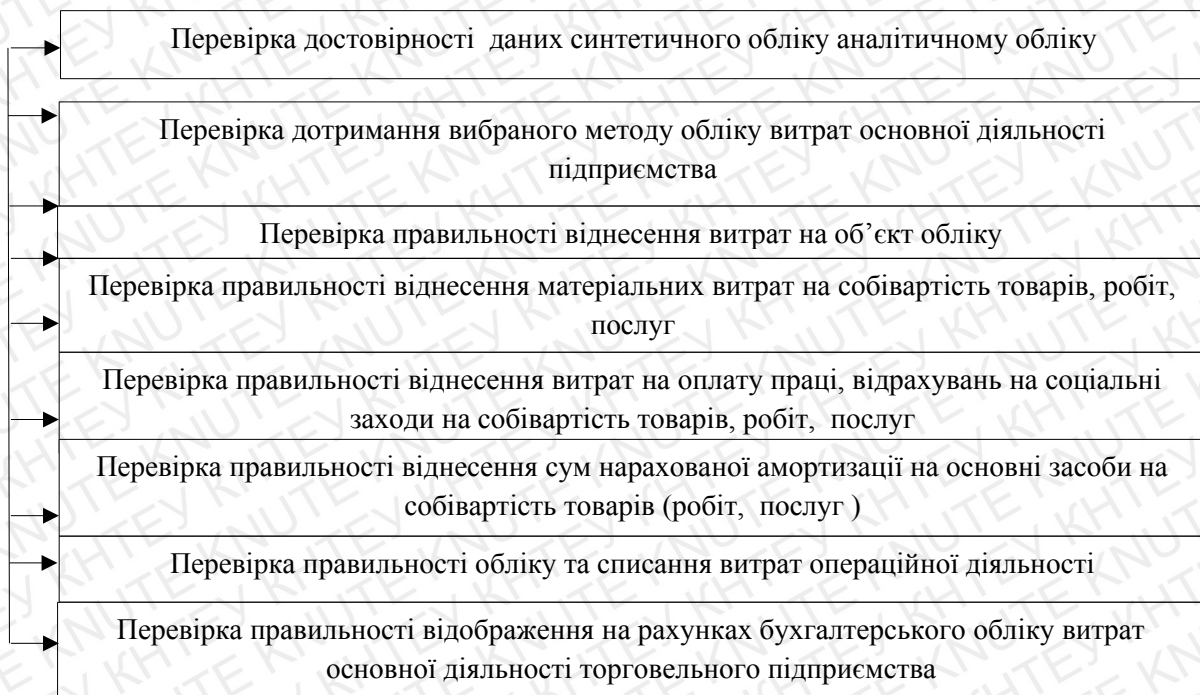


Рис. 3.1. Напрями внутрішнього контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства*

*авторська розробка

Особливістю внутрішнього контролю є його здійснення безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки в роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому.

Практика проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності свідчить, що типовими помилками, які виявляються в ході перевірки витрат є наступні:

- невідповідність застосованого методу обліку витрат методу, зафіксованому в обліковій політиці;
- неправильний розподіл витрат за звітними періодами;
- необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

Отже, важливим завданням керівництва господарюючого суб'єкта є побудова такої системи внутрішнього контролю, яка б могла вільно оперувати прийомами та процедурами попереднього, поточного й наступного контролю, приймаючи таким чином участь у всіх стадіях управлінського циклу в процесі прийняття, реалізації та коригування рішень.

З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішній контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерської служби. При цьому, особливе значення має щоденний контроль за витрачанням коштів на потреби підприємства, адже, керівники окремих структурних підрозділів іноді не розуміють сутності та ефективності управлінських рішень.

Для покращення системи внутрішнього контролю витрат операційної діяльності необхідно не тільки забезпечити його своєчасність, але й повноту відображення всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання. Важливе значення для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її складають не тільки в розрізі окремих господарських операцій, а й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень.

На нашу думку, під час проведення контролю рекомендується застосовувати різноманітні методи, які є сукупністю фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів з перевірки витрат підприємств [2]. Для документального оформлення результатів проведення контролю витрат необхідно використовувати спеціально розроблені робочі документи, зокрема тести внутрішнього контролю облікового процесу витрат, аналітичні тести перевірки правильності відображення витрат у статтях калькуляції собівартості реалізованих товарів.

Разом з тим, прийняття будь-якого обґрунтованого управлінського рішення на підприємстві торгівлі неможливе без детального економічного аналізу в цілому і аналізу витрат, зокрема. Останній, як інструмент контролю,

передусім, покликаний забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, організацію контролю за господарсько-фінансовими операціями та приймає в межах своєї компетенції різноманітні адміністративні рішення. Крім того, аналіз є базовим інструментом функції контролю, який реалізується через систему порівнянь інформації.

Значущість всебічного аналізу витрат на підприємствах торгівлі зумовлена тим, що завдяки йому можна регулювати і контролювати витрати, визначити ефективність витрат, перевірити господарські показники і ведення розрахунково-облікових операцій, обґрунтовано підійти до ціноутворення на різноманітні покупні товари, розробляти перспективні програми.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що у вітчизняних торговельних підприємствах майже не застосовуються аналітичні процедури контролю. Тому, розглянемо організаційно – методичне забезпечення аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельних підприємств (Додаток Е).

Метою аналізу витрат є оцінка їх з позиції раціональності використання і виявлення можливостей щодо їх економії у поточному та перспективному періодах. Раціональним вважається таке використання витрат, яке сприяє покращенню кінцевих результатів, тобто безперервному зростанню товарообігу і збільшенню прибутків підприємства.

На нашу думку, аналізуючи витрати діяльності підприємства торгівлі необхідно вирішувати наступні завдання:

- 1) оцінювати виконання плану за собівартістю реалізованої продукції в цілому по підприємству, а також за окремими видами продукції;
- 2) вивчати та досліджувати причини відхилення фактичних витрат від планових у розрізі статей, а також за окремими видами і групами продукції;
- 3) виявляти резерви зниження витрат діяльності, а також розробити відповідні заходи щодо їх використання;

- 4) перевіряти обґрунтованість прийнятих управлінських рішень щодо собівартості реалізованої продукції.

Аналіз витрат діяльності підприємств торгівлі призводить до можливості контролювати й оптимізувати витрати, що в результаті призводить до підвищення прибутковості підприємства. Загальну модель економічного аналізу витрат підприємства торгівлі можна зобразити наступним чином (рис.3.2).

Витрати операційної діяльності торговельного підприємства характеризуються такими основними показниками:

- 1) абсолютною сумою витрат, яка є кількісним показником і показує обсяг поточних витрат підприємства торгівлі;

- 2) рівнем витратоємності торговельної діяльності. Визначається як співвідношення суми витрат до суми товарообігу, виражене у відсотках. Рівень витрат є найважливішим якісним показником економічності господарської діяльності підприємства торгівлі і відображає частку поточних витрат у ціні реалізації товарів;

- 3) рівнем витратовіддачі. Цей показник є оберненим до попереднього показника і характеризує обсяг товарообігу, що припадає на одиницю витрат торговельного підприємства, і свідчить про результативність його витрат;

- 4) рентабельністю витрат, яка визначається співвідношенням чистого фінансового результату до суми витрат, вираженого у відсотках. Рентабельність витрат є одним із найважливіших показників ефективності поточних витрат підприємства торгівлі;



Рис. 3.2. Загальна модель аналізу витрат підприємства торгівлі [35]

- 5) темпом зміни витрат і визначається як співвідношення суми витрат звітного періоду до суми витрат минулого періоду, вираженого у відсотках;
- 6) абсолютним відхиленням витрат, що являє собою різницю фактичних витрат звітного періоду від запланованої (попередньої) їх суми;
- 7) відносним відхиленням витрат. Цей показник характеризує відносну економію витрат або, навпаки, їх перевитрати у порівнянні з попереднім періодом діяльності або планованим показником і визначається за формулою (3.1):

$$B_v = \frac{(P_{вф} - P_{вп}) \cdot T_{оф}}{100} \quad (3.1)$$

де B_v – відносне відхилення витрат, тис. грн;

$P_{вф}$ – фактичний рівень витратоємності за певний період, %;

$P_{вп}$ – планований рівень витратоємності за певний період, %;

$T_{оф}$ – фактичний товарообіг за певний період, тис. грн.

Слід відзначити, що критерієм економічності поточних витрат підприємства торгівлі є мінімізація рівня витратоємності його діяльності. Низький рівень витратоємності дозволяє підприємству отримати певні конкурентні переваги на споживчому ринку, ефективніше здійснювати свою цінову політику і досягати конкурентних переваг саме у ціновій конкуренції, і, відповідно, отримувати більшу віддачу від своїх використаних ресурсів, тобто бути більш прибутковим.

Як зазначалось, під час аналізу витрат за елементами, статтями визначають їх питому вагу в загальній сумі витрат, здійснюють динамічні порівняння за сумами і питомою вагою; виявляють економію чи перевитрати за кожним елементом, статтею; виявляють елементи і статті витрат з найбільшою питомою вагою для прийняття заходів щодо їх економії.

На витрати підприємств торгівлі впливають керовані (ті, що залежать від діяльності підприємства) і некеровані (ті, що не залежать від діяльності підприємства) фактори.

До некерованих факторів належать фактор цін (крім цін на власні товари), оскільки на матеріали, тарифи та транспортні послуги, орендні ставки залежать від внутрішніх умов і прямо впливають на суму витрат.

До керованих можна віднести фактори організації та управління господарськими процесами, які включають ступінь раціонального використання основних і оборотних засобів, вивчення кон'юнктури ринку, вибір ефективних форм торговельного обслуговування, підвищення продуктивності праці, раціональне здійснення кредитних і фінансових операцій.

Слід мати на увазі, що не завжди абсолютне збільшення витрат погіршує фінансовий результат. Наприклад, покращання якості торговельного обслуговування підвищує рівень витрат. Але, якщо підвищення якості здійснюється ефективно, абсолютне зростання витрат буде супроводжуватись зниженням їх питомої ваги в обсязі товарообороту або відносно прибутку.

Визначаючи вплив факторів на витрати, оцінюють вплив обсягу товарообороту, його структуру і швидкості. Зростання товарообороту призводить до збільшення суми витрат, однак їх відносний рівень при цьому повинен зменшуватись. Зменшення товарообороту зазвичай супроводжується зниженням абсолютної величини витрат і підвищенням відносного рівня.

Оцінка впливу зміни обсягу товарообороту на суму і рівень витрат без урахування їх розподілу на змінні та постійні здійснюється за таким алгоритмом [4]:

$$\Delta B_{mo} = \frac{B_0 \cdot q}{100\%} - B_0, \quad (3.2)$$

де ΔB_{mo} – зміна витрат за рахунок зміни обсягу товарообороту;

B_0 – базисні витрати (плановий, попередній період);

q – темп зростання (процент виконання плану) товарообороту.

Вплив зміни обсягу товарообороту на витрати з урахування їх розподілу на змінні і постійні розраховується за таким алгоритмом:

$$\Delta B_{mo} = \left(\frac{B_{z_0} \cdot q}{100} + B_{n_0} \right) - B_0, \quad (3.3)$$

де B_{z_0} – базисні змінні витрати;

B_{n_0} – базисні постійні витрати.

Вплив зміни тарифів, ставок на послуги, цін на паливо і матеріали на витрати торговельного підприємства оцінюється за кожним видом витрат за допомогою індексного методу. Зміна форм і методів реалізації та обслуговування оцінюється за методами порівняльного аналізу. Вплив на витрати зміни організаційної структури торговельного підприємства, умов завезення товарів визначається методом прямого обчислення.

На величину витрат також суттєво впливає і фактор товарооборотності. Уповільнення оборотності зумовлює збільшення витрат відносно товарообороту, а прискорення забезпечує зниження рівня витрат.

Вивчення споживчого попиту і завезення товарів, що відповідають попиту за асортиментом, якістю, кількістю і ціною сприяє підвищенню швидкості товарообороту, а, отже, зниженню рівня витрат. Прийняття відповідних заходів щодо ліквідації запасів неходових товарів за допомогою уцінки, переадресування також зменшує рівень витрат.

Залежність витрат від різноманітних факторів можна визначити і за кореляційно-регресійним аналізом.

Для більш точного визначення причин перевитрат чи економії витрат, виявлення невикористаних резервів слід проаналізувати витрати за статтями. Такий аналіз можна провести різними методами, але найчастіше його оцінку здійснюють шляхом динамічного порівняння. Крім того, необхідний факторний аналіз кожної статті, який виявляє резерви їх зменшення. Такий аналіз здійснюють за загальною методикою.

Отже, в даному питанні випускної кваліфікаційної роботи ми узагальнили організаційно-методичні засади аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства. Розкрили інформаційне забезпечення та напрямки аналізу та контролю, визначили за допомогою яких показників можна оцінити стан та динаміку витрат основної діяльності підприємства.

3.2. Організація та методика контролю витрат операційної діяльності підприємства роздрібно́ї торгівлі

Внутрішній контроль операційної діяльності СТ «Лад-ДС» спрямований на встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, правдивості і законності відображення у бухгалтерському обліку доходів, витрат та фінансових результатів основної діяльності.

Орієнтація на оптимізацію діяльності та економію витрат є ключовим завданням внутрішнього контролю. При організації внутрішнього контролю витрат варто врахувати потребу у виконанні загальної мети економічно обґрунтованого зниження рівня витрат та збільшення рентабельності діяльності підприємства (рис. 3.3).

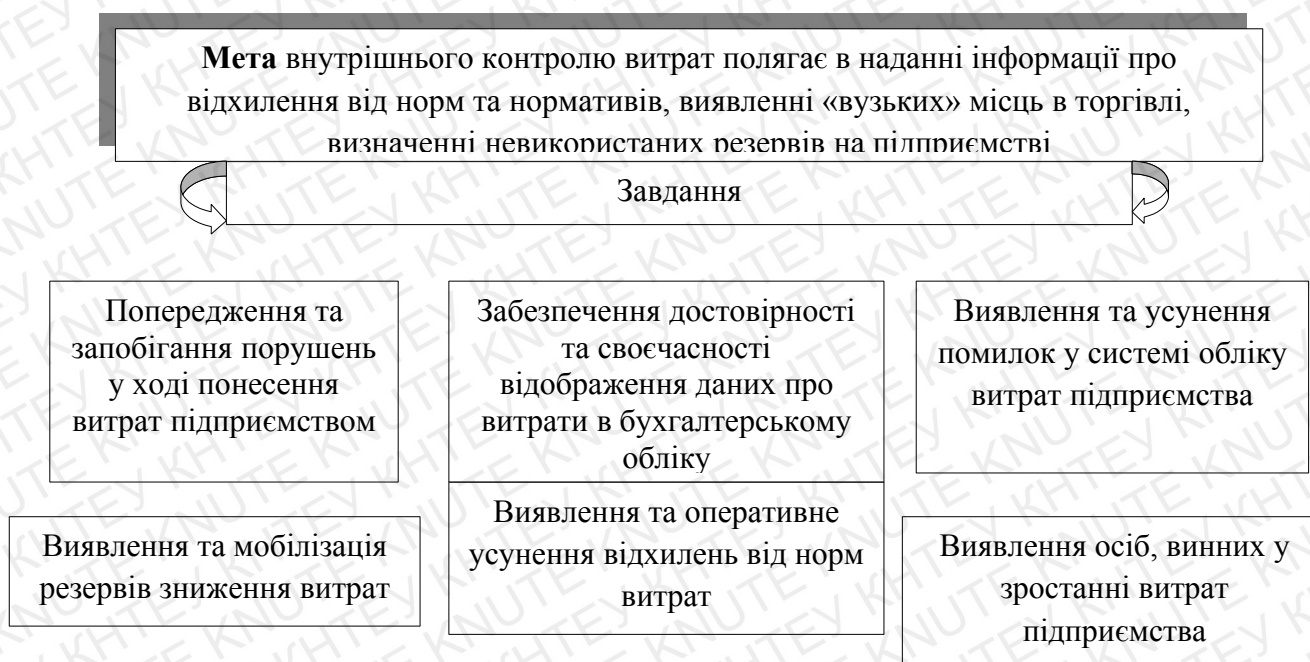


Рис. 3. 3. Мета та завдання внутрішнього контролю витрат

СТ «Лад-ДС»

Контрольний процес, як і будь-який технологічний процес, складається з численних операцій. Враховуючи специфіку діяльності СТ «Лад-ДС», нами запропонована до впровадження методика контролю витрат операційної діяльності підприємства, яка зображена на рис. 3.4.

Суттєвий вплив на формування фінансового результату спричиняє прийнята методологія оцінки, а також прийнята на СТ «Лад-ДС» облікова політика і її відповідність вимогам стандартів бухгалтерського обліку, що є об'єктом контролю.

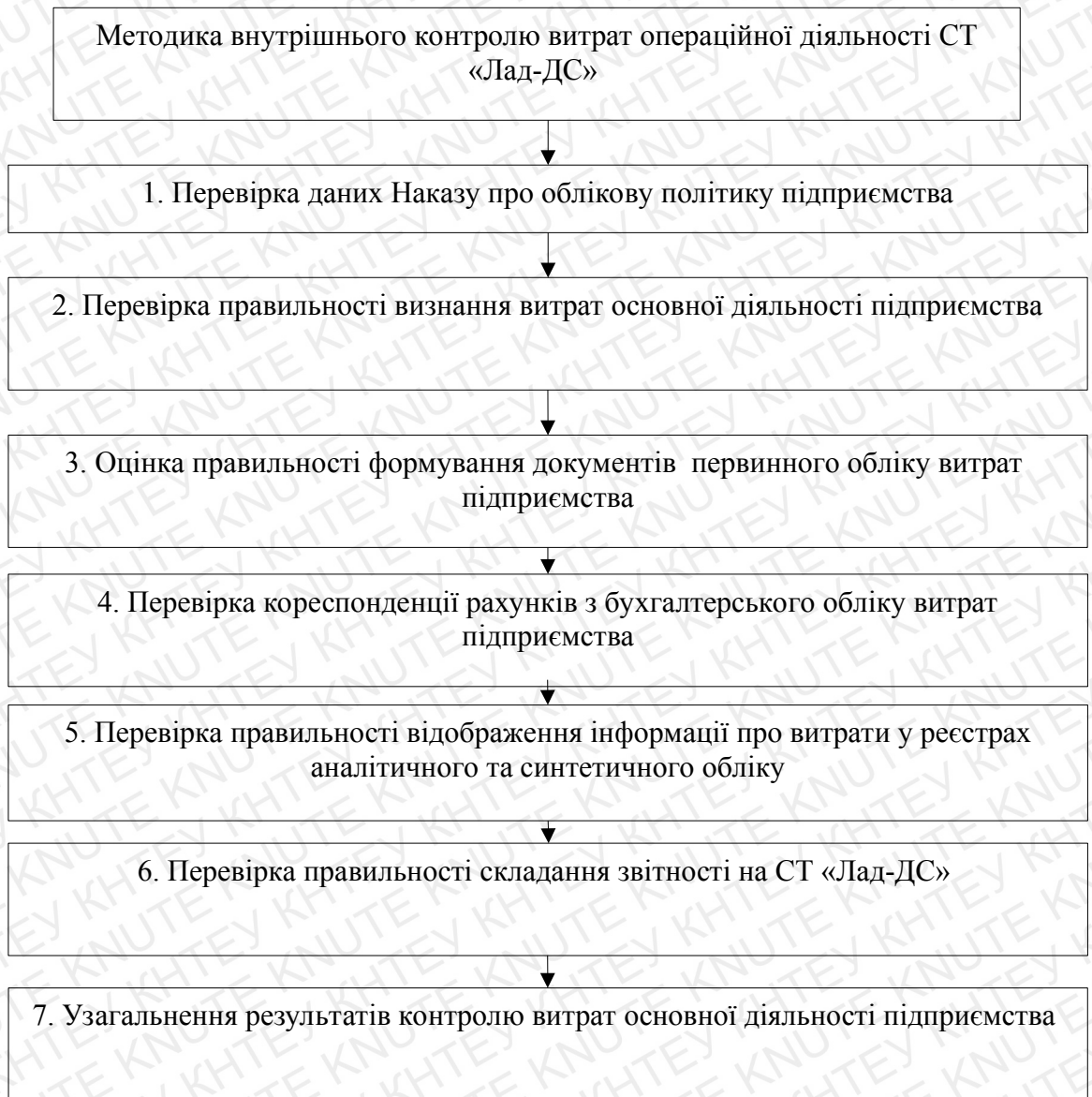


Рис. 3.4. Запропонована методика внутрішнього контролю витрат основної діяльності СТ «Лад-ДС»*

*розроблено автором

На нашу думку контроль витрат операційної діяльності на СТ «Лад-ДС» доцільно розпочати з перевірки Наказу про облікову політику на предмет регламентації в ньому питань обліку витрат відповідно до чинних П(С)БО, положень, інструкцій.

В основу обліку витрат на СТ «Лад-ДС» покладено один з головних принципів бухгалтерського обліку та звітності – нарахування та відповідність доходів та витрат, який полягає в тому, що доходи підприємства відображаються в обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення,

незалежно від дати сплати (або надходження) грошових коштів, при цьому є можливість визначення і оцінки витрат, пов'язаних з отриманням цих доходів. Беручи за основу цей принцип і враховуючи критерії визнання доходів, витрат та фінансових результатів перевірку можна побудувати за певним алгоритмом (рис. 3.3).

Наступні етапи контролю на СТ «Лад-ДС» стосуються перевірки первинних документів, правильності кореспонденції рахунків, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а також різних форм звітності, що містять інформацію про фінансові результати. Контроль правильності складання первинних документів слід здійснювати, використовуючи формальну перевірку, зустрічну перевірку, перевірку за змістом та арифметичну перевірку.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку зазначається у реєстрах обліку та у Головній книзі за відповідними субрахунками. Безсумнівно, на увагу заслуговує контроль правильності відображення інформації про витрати в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку СТ «Лад-ДС».

Необхідно відзначити, що якщо контролер припускає можливість заниження виручки (наприклад, з метою зменшення бази оподаткування), контрольна перевірка здійснюється у зворотному напрямку – від первинних документів до записів бухгалтерського обліку, щоб упевнитись у тому, що усі здійснені у звітному періоді операції з реалізації знайшли відображення у бухгалтерському обліку і звітності підприємства.

Внутрішньому контролеру, щоб упевнитись у тому, що відображені у звітності операції з реалізації дійсно були здійснені, необхідно відібрати у бухгалтерському обліку дані операції та отримати докази того, що відповідні відвантаження продукції (товарів) дійсно мали місце.



Рис. 3.5 Послідовність перевірки витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС» на основі [81]

Для цього потрібно отримати та проаналізувати відповідні первинні документи (договори на продаж продукції (виконання робіт, надання послуг), рахунки, накладні, акти прийому-передачі, тощо) та упевнитись у тому, що продукція (товари) дійсно продана покупцям і дані цих документів відповідають даним бухгалтерського обліку.

На особливу увагу заслуговують операції з повернення продукції, наданих робіт, послуг. Контролер має перевірити документи на повернення продукції (накладні, акти прийому-передачі, складські прибуткові ордери) та упевнитись у тому, що всі повернення продукції і відповідне зменшення виручки відображені у бухгалтерському обліку повністю і своєчасно.

Якщо у контролера є підстави вважати, що виручка може бути занижена, перевірка повернень продукції здійснюється від записів у бухгалтерському обліку до первинних документів. Таким чином можна упевнитись у тому, що відображене у бухгалтерському обліку зменшення виручки від реалізації в результаті повернення продукції покупцями дійсно мало місце.

Під час перевірки своєчасності відображення у звітності операцій реалізації внутрішньому контролеру слід упевнитись у тому, що реалізація дійсно відбулася у звітному, а не в наступному періоді, тобто, що:

- продукція фактично відвантажена покупцям у звітному періоді;
- права власності на відвантажену продукцію перейшли до покупця у звітному періоді;
- роботи виконані (послуги надані) і акти їх прийому-передачі датовані звітним періодом.

Одним із етапів внутрішнього контролю є перевірка витрат на оплату праці. Так, при перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати (табелів, розрахунково-платіжних відомостей) внутрішній контролер може виявити факт включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності.

При проведенні такої перевірки правильності формування інших витрат, необхідно враховувати, що до їх складу включаються всі інші витрати, які

можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, тощо.

Так, при перевірці відрахувань на соціальні заходи необхідно звернути увагу на дотримання прямої залежності джерела нарахування внесків до позабюджетних фондів від джерела нарахування самого фонду оплати праці. Тобто, необхідно встановити відповідність джерела виплати заробітної плати до джерела сплати внесків. При цьому доцільно використовувати дані перевірок за - іншими розділами (перевірка розрахунків з оплати праці, операцій з поточними зобов'язаннями, тощо).

На особливу увагу заслуговує перевірка правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Вивчаючи операції з обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат необхідно пам'ятати, що вичерпний перелік таких витрат наведено в пп. 21, 19, 20 П(С)БО 16 "Витрати" відповідно. Тобто внутрішній контролер повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат. Окрім цього необхідно:

- перевірити наявність та повноту оформлення документів, що підтверджують витрати;
- порівняти вказані в обліковому реєстрі суми і місяці, до яких вони відносяться, з первинними документами (рахунками, договорами, банківськими, виписками, товарно-транспортними накладними тощо). Перевірити наявність в документах всіх необхідних реквізитів: назву документу, дату складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному та грошовому вираженні, перелік посадових осіб та їх підписи;
- дослідити санкціонування всіх витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівника або уповноваженої ним особи;

- перевірити віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ними діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;
- оцінити правильність віднесення на витрати відрахувань на соціальні заходи;
- оцінити правильність включення витрат на оплату послуг банку, порівнявши їх зі ставками і сумами, вказаними в договорах з фінансово-кредитними установами;
- перевірити наявність та правильність складання кошторису на представницькі витрати підприємства, правильність накопичення та списання таких витрат;
- перевірити обґрунтованість віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів, скласти перелік видів та сум податків, віднесених до адміністративних витрат;
- перевірити правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок. Всі визнані підприємством чи присуджені господарським судом штрафи, пені, неустойки, суми претензій по штрафних санкціях, за якими минув термін оскарження, відносяться на інші операційні витрати. Але важко з'ясувати, чи реально погашена така заборгованість, чи не обліковується вона у складі кредиторської заборгованості. На підставі первинних документів і бухгалтерських записів в журналі, встановити, чи не включені до витрат суми, пред'явлені до утримання як претензії, але не визнані платником;
- встановити дотримання основних положень з обліку тари на підприємствах, а саме: правильне і своєчасне документальне відображення операцій по заготівлі, надходженню та відпуску тари на складах, дільницях та інших місцях її зберігання;
- перевірити правомірність накопичення та списання витрат на рекламу;
- дослідити достовірність формування собівартості реалізованої іноземної валюти, виробничих запасів;

- визначити правомірність відображення втрат від основної курсової різниці, знецінення запасів, їх псування;
- перевірити правильність розрахунку резерву сумнівних боргів, з'ясувати правильність списання сумнівних та безнадійних боргів, для чого встановити дотримання строків позивної давності;
- визначити правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 92, 93, 94. В кінці кожного місяця адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати списуються на фінансові результати.

Кінцевим результатом документообороту на СТ «Лад-ДС» з обліку доходів, витрат та фінансових результатів є складання звітності. Слід звернути увагу на те, що у звітності має бути відображена якісна інформація, адже вона зменшує інформаційний ризик користувачів звітів. Важливою якісною характеристикою інформації, що відображається у звітності, є повнота. Її відсутність досить часто слугує причиною для спотворення даних звітності, яке направлене на заниження або завищення базових показників (залежно від ситуації). При перевірці звітності контролеру слід акцентувати увагу на даних податкової звітності, так як вони теж можуть бути викривлені. Заниження показників сукупних доходів та витрат, не включення до їх складу отриманих авансів спрямовані на їх заниження і ухиляння від сплати податку на прибуток підприємств.

При перевірці правильності відображення доходів, витрат та фінансових результатів, контролеру необхідно переконатися у тому, що при складанні фінансової звітності (перш-за-все, форми № 2 «Звіт про фінансові результати»), підприємством було дотримано основних вимог до річних звітів: всі операції повинні бути зареєстровані; всі операції мають бути зареєстровані і представлені належним чином (занесені до відповідного періоду; правильно оцінені; включені до відповідного рахунку; повинні стосуватися діяльності підприємства; мають бути правильно представлені у річних звітах); зареєстровані операції повинні відображати реальний стан справ на підприємстві.

Як зазначалось, одним із етапів є перевірка документального оформлення обліку витрат, яка передбачає дослідження документообороту на підприємстві, перевірку наявності всіх необхідних документів залежно від діяльності підприємства і виду продукції (кошторисів, забірних карток, вимог, доручень, лімітів, накладних, договорів тощо), їх оцінку на наявність всіх потрібних реквізитів і зустрічне звіряння з іншими підрозділами або контрагентами.

Окремо контролеру доцільно здійснити перевірку правильності формування собівартості реалізованої продукції, включаючи оцінку правильності розподілу загальновиробничих витрат, яка проводиться за даними обліку.

На нашу думку, під час проведення контрольної перевірки витрат діяльності на особливу увагу заслуговує перевірка дотримання облікової політики щодо оцінки та відображення в обліку витрат операційної діяльності. Результати такого дослідження пропонуємо оформлювати наступною таблицею (табл. 3.1.).

В загальному, підводячи підсумок викладеному матеріалу, хотілося б відзначити, що на торговельних підприємствах допускається безліч помилок, які повинні виявлятися та відповідним чином усуватись. Основні порушення ведення операцій з обліку витрат основної діяльності можна зобразити наступним чином (дод. 3).

Таблиця 3.1

Результати вивчення Наказу про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат операційної діяльності

Елементи облікової політики	Нормативний документ, що є підґрунтям для вибору підприємством варіанту (способу) ведення обліку в періоді, що перевіряється	Варіант (спосіб) ведення обліку, що застосовується підприємством	Відображено в обліковій політиці підприємства, не відображено в обліковій політиці підприємства	Вплив відхилення на достовірність бухгалтерської звітності
Формування резервів на заробітну плату	Кодекс законів про працю	2%	Не відображено	Не суттєва

Загалом, удосконалення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС» може відбуватися за наступними напрямками:

- 1) оптимізації стадій, пов'язаних з організацією, підготовкою, проведенням та оцінкою результатів порівняння, а також перевіркою усунення встановлених недоліків за критеріями максимізації доходів, мінімізації витрат та достатності доказової бази виявлених порушень у випадку завдання матеріальної шкоди та її відшкодування;
- 2) стандартизації норм контрольного процесу (правил проведення контрольного заходу);
- 3) удосконалення нормативно-правових актів, що регламентують методику проведення внутрішнього контролю.

На заключному етапі контролю складаються документи, які відображають узагальнені результати контролю. Контролером може досліджуватись перелік контрагентів, тривалість та умови виконання договорів, укладених із ними, обсяги отриманих доходів.

Отже, узагальнення результатів внутрішнього контролю включає комплекс методичних прийомів групування та систематизації його результатів,

необхідних для прийняття рішення щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства.

3.3. Аналіз витрат операційної діяльності ГСТ ГВП «Лад ДС»

У сучасних умовах, однією з основних передумов результативного функціонування підприємства є ефективне аналітичне забезпечення системи управління. Аналіз відіграє важливу роль як в оперативному, так і в стратегічному управлінні. Відомо безліч прийомів і способів аналізу, які можуть бути застосовані для вирішення завдань управління витратами від основної діяльності підприємства.

Розглянемо декілька початкових етапів аналізу управління витратами на прикладі СТ «Лад-ДС».

Необхідно відзначити, що повний аналіз витрат повинен здійснюватися не менше одного разу у квартал і його завданнями є визначення:

- 1) очікуваних (фактичних) рівнів і суми витрат, виконання плану витрат обігу по загальному рівню та з окремих статей витрат;
- 2) динаміки та ступеня виконання плану по витратах;
- 3) розміру і темпу зміни фактичного (очікуваного) рівня витрат обігу у порівнянні з його планованим значенням;
- 4) розміру економії або перевитрат по загальному рівню та з окремих статей витрат;
- 5) зміни розміру впливу основних факторів на відхилення фактичних витрат від планованих;
- 6) витратоємності окремих видів товарів;
- 7) обґрунтованості та напруженості планованих завдань з витрат;
- 8) відмінностей розміру витрат у порівнянні з конкурентами.

Неповний аналіз витрат повинен здійснюватися один раз на місяць. При цьому доцільно щоденно, у крайньому випадку щотижнево, порівнювати витрати з нормативними, планованими показниками, а також з індексами

обсягів продажу, доходів, прибутком. Основними завданнями неповного аналізу є:

- 1) встановлення відхилень і їх вартісна оцінка;
- 2) встановлення чинників, що викликали ці відхилення;
- 3) розподіл відповідальності за виявлені результати.

Аналіз витрат обігу СТ «Лад-ДС» в основному доцільно здійснювати на відносних показниках витратності діяльності, а саме рівнях витрат, оскільки абсолютні кількісні показники не дають об'єктивної оцінки про їх ефективність.

За результатами аналізу складається пояснювальна записка, яка містить конкретні рекомендації щодо управління витратами і ліквідації нераціональних поточних витрат на підприємстві.

Аналіз витрат на СТ «Лад-ДС» доцільно здійснювати в декілька етапів:

1. Розглядається динаміка загальної суми і рівня витрат основної діяльності звітного періоду у порівнянні з попереднім, визначаються темпи зміни цих показників, розраховуються показники абсолютної та відносної економії витрат або їх перевитрат по відношенню до попереднього періоду або раніше встановленого планованого їх кошторису.

Аналіз будь-якого окремого елемента діяльності завжди розпочинається з загальної економічної характеристики підприємства. Використовуючи форму фінансової звітності № 2 (звіт про фінансові результати) приведемо характеристику фінансово-економічного стану СТ «Лад-ДС», проаналізуємо його ефективність та основні результати господарської діяльності. Основні показники у динаміці наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Динаміка доходів та витрат СТ «Лад-ДС» за 2013-2017 рр. (тис.грн.)

Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення, %			
						2014р	2015р.	2016р.	2017р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чиста виручка від реалізації продукції	8600	5830	5600	5830	7990	-32,2	-3,9	4,10	37,05

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Собівартість реалізованої продукції	5490	3650	3620	3650	5629				
						-33,5	-0,8	0,82	54,2
Інші операційні доходи	590	43	1080	430	3800	-92,7	2411,6	-60,1	783,72
Інші операційні витрати	757	470	5160	470	5456	-37,9	0	-90,8	1060,9
Адміністративні витрати	702	550	502	550	557	-21,6	-8,7	9,5	1,2
Витрати на збут	1400	980	1025	980	1057	-30	4,5	-4,3	7,8
Прибуток від основної діяльності	11372	12822	11272	12089	13350				
						12,75	-12,0	7,24	10,43
Чистий прибуток (збиток)	198	50	3048	50	-1395				
						-74,7	5996	-98,3	-2890

За даними табл. 3.2 можна констатувати зростання обсягу товарообороту та чистого доходу від реалізації: у 2016р. на 4,1%, та у 2017р. на 37,5%. Прибуток від операційної діяльності також збільшився в 2016 році на 7,24%, а в 2017 році на 10,43 %. Дана динаміка відбулась за рахунок наступних факторів:

- збільшення виручки від реалізації товарної продукції за останні два роки;
- збільшення інших операційних доходів на 4,4%, в 2016 році в порівнянні з попереднім роком.

Разом з тим, необхідно відмітити негативну динаміку інших операційних витрат. Дана стаття за останні аналізований період (2017 рік) збільшилась на 1060,9%. Так, в 2016 році інші операційні витрати склали – 470 тис.грн, а вже в 2017 році – 5456 тис.грн. Дана динаміка є негативною та відповідним чином позначилась на кінцевому фінансовому результаті підприємства. В 2017 році СТ «Лад-ДС» перетворилося із прибуткового в збиткове (сума збитку склала 1395 тис. грн) (рис. 3.6).

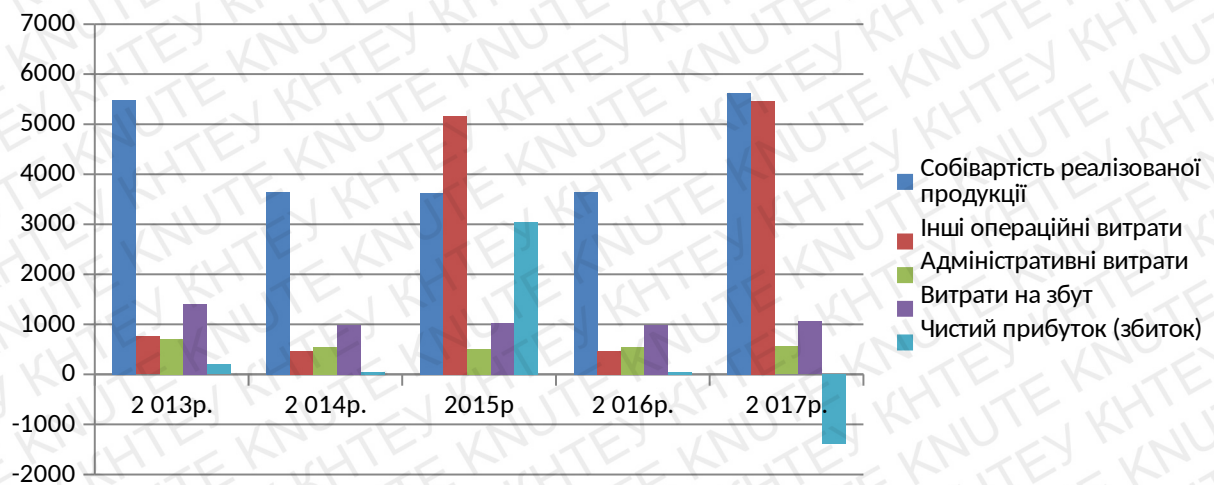


Рис. 3.6 Динаміка витрат СТ «Лад-ДС» 2013-2016 рр. (тис.грн)

Необхідно відзначити, що адміністративні витрати та витрати на збут з кожним роком зростають. Це відбулось за рахунок збільшення управлінських витрат а також збільшення штату працівників.

Необхідно пам'ятати, що зменшення адміністративних витрат та витрат на збут веде за собою цілий ряд негативних наслідків для підприємства: зменшення зацікавленості працівників, в ході зменшення їх продуктивності, погіршується загальна робота адміністративного персоналу, погіршення матеріального забезпечення і рівня автоматизації, знижується комунікаційна система підприємства. Тому, зростання витрат за даними статтями не можна вважати негативним явищем, адже результативний показник (сума чистого прибутку) значно збільшився за аналізований період.

Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані фінансової звітності, статистична звітність, матеріали інвентаризації та перевірок.

Проведемо оцінку загальної суми витрат підприємства. Для цього розрахуємо абсолютну суму витрат, визначимо їх рівень та рентабельність за формулами:

$$\begin{aligned}
 \text{Абсолютна} & & & + \text{матеріальні витрати} \\
 \text{сума витрат} & = & + \text{витрати на оплату праці} \\
 & & + \text{відрахування на соціальні заходи} \\
 & & + \text{амортизація} \\
 & & + \text{інші операційні витрати}
 \end{aligned}
 \tag{3.1}$$

$$\text{Рівень витрат обігу} = \text{ВО/ТО} * 100, \quad (3.2)$$

де ТО – товарооборот,

ВО – загальна сума витрат обігу.

$$\text{Рентабельність витрат} = \text{ЧП / ВО}, \quad (3.3)$$

де ЧП – чистий прибуток.

Результати розрахунків наведені в табл. 3.15.

Таблиця 3.3

Динаміка результативності понесених витрат основної діяльності

СТ «Лад-ДС» за 2013-2017 рр.

Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення			
						2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
Абсолютна сума витрат ,тис.грн	8349	5650	10307	5650	12699	-2699	4657	-4657	7049
Чистий прибуток, тис.грн	198	50	3048	50	-1395	-74,7	5996	-98,3	-2890
Товарооборот, тис.грн	8600	5830	5600	5830	7990	-32,2	-3,9	4,10	37,05
Рівень витрат ,%	97,0	96,9	184,0	96,9	158,9	-0,16	87,1	-87,1	62,0
Рентабельність витрат,%	2,3	0,8	29,5	0,8	-10,9	-1,4	28,6	-28,6	-11,8

Проаналізувавши дані табл. 3.3 видно, що динаміка зміни абсолютної суми витрат свідчить про їх швидке зростання в 2015 році (витрати збільшились на 4657 тис.грн) та в 2017 році (витрати збільшились на 7049 тис.грн).

Другий показник - “рівень витрат обігу ” свідчить про те, що сума витрат на одиницю товарообороту також зростає, але дещо повільніше ніж перший показник. Так у 2015р. цей коефіцієнт збільшився на 87,1%, в 2017р. на 62 %. За останній рік, рівень витрат збільшується, що свідчить про випереджаюче зростання витрат над виручкою від реалізації товарної продукції СТ «Лад-ДС» підприємства.

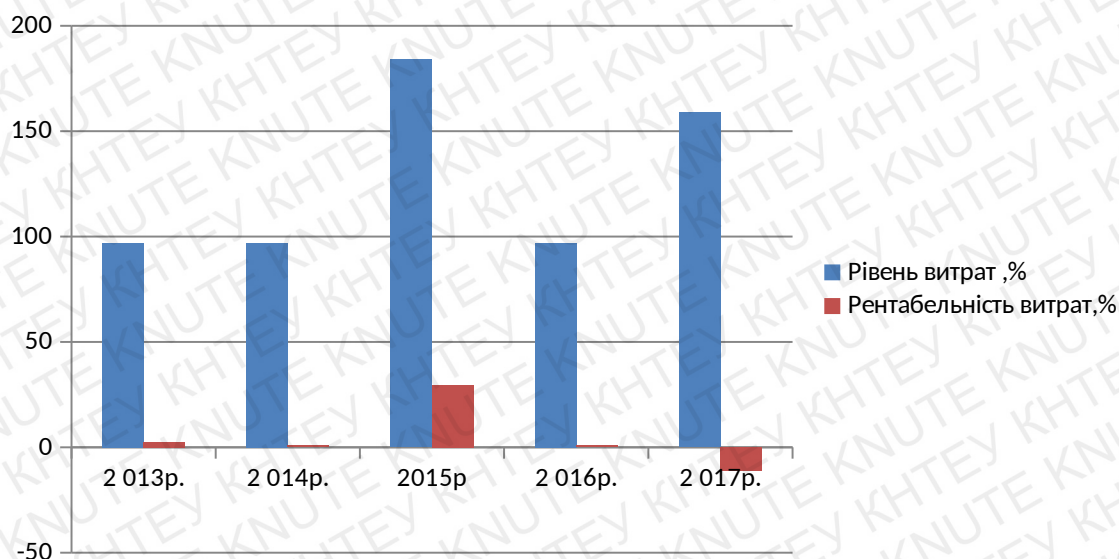


Рис. 3.7 Динаміка рівня витрат та рентабельності витрат СТ «Лад-ДС» за 2013 – 2017 рр., %*

*розроблено автором

Розрахунок рентабельності витрат свідчить про низьку ефективність управління витратами. На одиницю вкладених коштів припадає 29, 5 грн. прибутку у 2015 р., та 10,90 грн. збитку у 2017 р.

Отже, на СТ «Лад-ДС» відбувалося збільшення обсягів товарообороту, і це, природно, викликало збільшення витрат підприємства.

Так як товарооборот та витрати підприємства міцно пов'язані між собою, то для більш глибокого аналізу доцільно проаналізувати структуру витрат у товарообороті та динаміку їх зміни. Дані розрахунків наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Зміна структури витрат у товарообороті СТ «Лад-ДС» за 2013-2017 рр.

Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення до попереднього року			
						2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Товарооборот (тис.грн)	8600	5830	5600	5830	7990	-32,2	-3,9	4,10	37,05
Загальна сума витрат (тис.грн)	8349	5650	10307	5650	12699	-2699	4657	-4657	7049

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Частка, %	60,5	61,2	64,6	61,7	59,8	0,7	3,4	-2,9	-1,9
Матеріальні витрати (тис.грн)	376	279	223	215	257				
Частка, %	17,9	19,45	22,96	25,42	25,19	1,55	3,51	2,46	-0,23
Витрати на оплату праці (тис.грн)	711	672	620	630	631,0				
Частка, %	31,8	30,91	29,19	28,8	27,91	-0,89	-1,72	-0,39	-0,89
Відрахування на соціальні заходи (тис.грн)	259	246	220	240	241				
Частка, %	11,02	10,86	11,45	9,71	11,16	-0,16	0,59	-1,74	1,45
Інші операційні витрати (тис.грн)	3505	1488	785	5482	5886				
Частка, %	34,83	32,94	30,32	27,23	27,7	-1,89	-2,62	-3,09	0,47

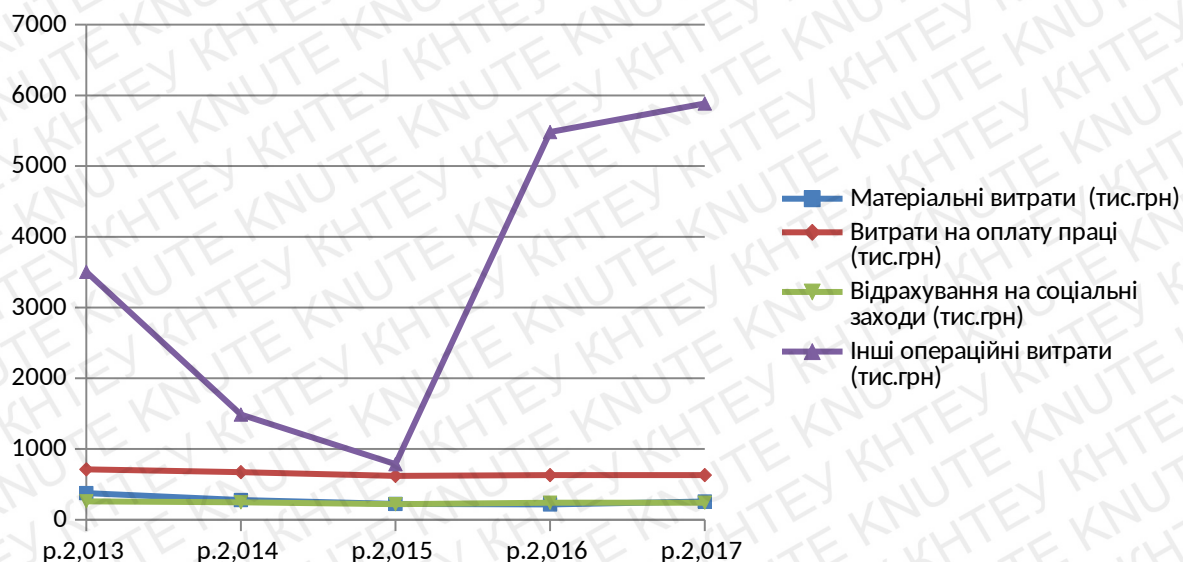


Рис. 3.8 Динаміка витрат за елементами СТ «Лад-ДС» за 2013 – 2017 рр.

Виходячи із даних табл. 3.4, бачимо, що частка сукупних витрат у товарообороті збільшилась в 2014 р. та склала 64,6 %. Проаналізувавши

динаміку, ми бачимо, що у структурі товарообороту найбільшу частку серед умовно-постійних витрат складають інші операційні витрати: 2013 р. – 3505 тис. грн; 2014 р. – 1488 тис. грн; 2015 р. – 785 тис. грн, 2016 р. - 5482 тис. грн.; в 2017 р. - 5886 тис. грн.

Як видно із динаміки витрат за елементами (рис. 3.8) дана стаття значно зменшилась в 2015 році та стрімко почала зростати за останні два роки.

Беручи до уваги той факт, що керівництво досліджуваного підприємства прийняло рішення дотримуватися мінімально дозведеного рівня оплати праці, зростання фонду заробітної платні пояснюється змінами в законодавстві. Але слід зазначити, що частка цих витрат в товарообороті залишається без змін на рівні 29%. Тобто, цей факт дозволяє віднести заробітну платню до умовно-змінних витрат, що залежать від зміни обсягів товарообороту. Відрахування на соціальні заходи також мають тенденцію до зростання в абсолютних показниках, але їх частка в товарообороті також залишається незмінною.

Отже, до основних видів витрат торговельного підприємства належать: витрати на оплату праці торгівельних працівників; транспортні витрати; витрати на оренду торгового залу; витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом товарів; витрати на зберігання, сортування, упакування матеріалів; витрати на тарні матеріали; витрати на рекламу та маркетинг і т.д.

Чим нижчим буде рівень вище наведених витрат, тим ефективнішою буде діяльність підприємства торгівлі, адже цей показник визначається шляхом співставлення доходів і витрат торгового підприємства, тобто вона є відношенням фінансового результату до використаних ресурсів або витрат.

Загалом, ефективне управління витратами обігу повинно передбачати зменшення і усунення тих витрат, які не є доцільними, результативними для підприємства, тобто які не сприяють збільшенню обсягів товарообігу, отриманню цільового розміру прибутку.

Проведені дослідження дозволили встановити, що для того щоб оптимізувати витрати на СТ «Лад-ДС» при їх формуванні, доцільно забезпечити виконання таких умов:

- приріст загальної суми витрат основної діяльності не повинен перевищувати приріст виручки від реалізації (доходів);
- мінімальний рівень (середніх) витрат повинен досягатися при такому обсязі товарообігу, коли граничні витрати по своєму розміру дорівнюють середнім витратам. Подальше збільшення обсягів діяльності призведе до збільшення середніх розмірів витрат, що не є ефективним;
- зниження витрат не повинно призводити до виникнення негативних явищ: зниження якості обслуговування споживачів, а як наслідок, погіршення якісних показників діяльності підприємства;
- розмір витрат основної діяльності повинен бути пов'язаний із забезпеченістю підприємства ресурсами, прогнозовані значення витрат повинні визначатися з врахуванням обмежень по ресурсах, розрахунки забезпечувати найбільш оптимальне їх використання;
- досягатися відповідність зміни витрат обігу змінам обсягу товарообігу і особливостей діяльності підприємства (наявності закладів громадського харчування, власних виробничих цехів кондитерських, хлібобулочних виробів тощо) його цільових орієнтирів, вимог покупців до якості і асортименту товарів та ін.

За результатами дослідження, нами проаналізовано та узагальнено основні напрями раціоналізації та економії витрат СТ «Лад-ДС» (рис. 3.9).

Розроблено пропозиції щодо оптимізації витрат основної діяльності СТ «Лад-ДС», а саме витрат транспорту, оскільки в умовах ринку управління транспортними витратами ставить за мету досягнення такої їх величини, що надасть змогу розширити його можливості в збільшенні обсягів обігу та прибутку за належної якості обслуговування покупців.

До продуктивних витрат належать:

Напрями економії витрат на СТ «Лад-ДС»

Вдосконалення системи управління витратами

- а) організація детального обліку витрат за місцями їх виникнення;
- в) автоматизація управлінських процесів;
- г) поглиблення госпрозрахункових відносин

Забезпечення зростання товарообороту й вдосконалення його складу і структури

- а) вдосконалення маркетингової діяльності;
- б) збільшення питомої ваги роздрібної реалізації товарів

Підвищення використання основних засобів

Організація складу і структури обігових коштів

Підвищення продуктивності праці

Удосконалення торговельно-технологічного процесу

- а) збільшення коефіцієнта змінності і безперервності роботи устаткування;
- б) збільшення питомої ваги активно частини основних засобів;
- в) збільшення питомої ваги торговельної площі

- а) обґрунтоване нормування потреби в товарах, матеріалах;
- б) прискорення товарообігу і раціональне використання матеріальних оборотних активів;
- в) оптимізація джерел фінансування оборотних активів

- а) оптимізація чисельності працівників окремих категорій і професій;
- б) підвищення кваліфікації працівників;
- в) побудова ефективної системи матеріального стимулювання праці;

- а) упровадження прогресивної технології і транспортування товарів;
- в) упровадження прогресивних форм продажу товарів і обслуговування

Рис. 3.9. Характеристика найважливіших напрямів оптимізації та економії витрат СТ «Лад-ДС»

1. Витрати зберігання – тобто витрати уречевленої і живої праці та зберігання різних видів запасів (на будування складів, перевірку, сортування, упаковку товарів, на оплату праці робітників складського господарства).

2. Витрати транспорту – тобто витрати на перевезення товарів з місць виробництва до місць споживання. Праця на транспорті є продуктивною тією мірою, у якій вона безпосередньо обслуговує перевезення товарів.

В оптимізації транспортних витрат важливе місце займає складання оптимального маршруту транспортних засобів. Система оптимізації маршрутів руху складає оптимальні маршрути за двома основними параметрами:

- повинно бути забезпечено максимальне завантаження кожного транспортного засобу;
- повинен бути забезпечений мінімальний пробіг.

Цілеспрямоване управління постійними і змінними витратами, оперативна зміна їх співвідношення при мінливих умовах господарювання дозволяють збільшити потенціал формування операційного прибутку СТ «Лад-ДС».

Оскільки основним чинником впливу на величину та рівень витрат СТ «Лад-ДС» є зміна обсягу товарообороту, то зменшенню рівня витрат сприятиме збільшення обсягів товарообороту. Збільшенню темпів росту товарообороту буде сприяти зниження операційних витрат через механізм цін. Внаслідок цього збільшуються фінансові можливості для підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Отже, підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відзначити, що діяльність витрат СТ «Лад-ДС» з моменту його створення пов'язана з різними видами витрат, тому саме витрати посідають чи не найголовніше місце у формуванні прибутку підприємства. Потрібно здійснювати аналіз усіх показників господарської діяльності підприємства з метою отримання можливості визначення резервів скорочення витрат торговельного підприємства. Оптимізація транспортних витрат не тільки дасть змогу скоротити транспортні витрати та підвищити прибуток підприємства, а й дасть змогу раціонально та доцільно здійснювати управління процесами транспортування та обслуговування споживачів.

Висновок до розділу 3

В даному розділі випускної кваліфікаційної роботи наведено організаційно-інформаційне забезпечення аналізу та контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання та зроблені наступні висновки:

1. В роботі розкрито модель організації аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства. Встановлено, що основною метою внутрішнього контролю є підвищення рентабельності діяльності підприємства шляхом зниження рівня витрат. Основними джерелами інформації для аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства є планові, облікові та звітні дані. Планова інформація стосовно обсягу реалізації товарів та витрат формується безпосередньо на торговельному підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних нормативних документів і міститься у фінансових планах, бізнес-планах, кошторисах.


2. З метою забезпечення ефективного управління витратами торговельного підприємства їх аналіз та контроль здійснюється у трьох основних напрямках: а) за загальним обсягом; б) за окремими статтями; в) за місцями виникнення та центрами відповідальності.


3. Особливістю внутрішнього контролю є його здійснення безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки в роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому. Практика проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності свідчить, що типовими помилками, які виявляються в ході перевірки витрат є наступні:

– не відповідність застосованого методу обліку витрат методу, зафіксованому в обліковій політиці;

– неправильний розподіл витрат за звітними періодами;

– необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

 4. Під час проведення контролю рекомендується застосовувати різноманітні методи, які є сукупністю фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів з перевірки витрат підприємств. Для документального оформлення результатів проведення контролю витрат необхідно використовувати спеціально розроблені робочі документи, зокрема тести внутрішнього контролю облікового процесу витрат, аналітичні тести перевірки правильності відображення витрат у статтях калькуляції виробничої собівартості.

 5. Розкрито модель організації аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства. Встановлено, що основною метою внутрішнього контролю є підвищення рентабельності діяльності підприємства шляхом зниження рівня витрат. Контрольний процес, як і будь-який технологічний процес, складається з численних операцій. Враховуючи специфіку діяльності СТ «Лад-ДС», в роботі запропонована методика контролю витрат операційної діяльності підприємства.

6. На нашу думку, під час проведення контрольної перевірки витрат діяльності на особливу увагу заслуговує перевірка дотримання облікової політики щодо оцінки та відображення в обліку витрат операційної діяльності. Результати такого дослідження запропоновано оформлювати відповідною таблицею.

7. В роботі узагальнені основні порушення яких можуть допуститись працівники торговельного підприємства підчас облікового відображення витрат операційної діяльності в бухгалтерському обліку.

В роботі здійснено аналіз витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС». Встановлено, що до основних видів витрат торговельного підприємства належать: витрати на оплату праці торгівельних працівників; транспортні витрати; витрати на оренду торгового залу; витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом товарів; витрати на зберігання, сортування, упакування матеріалів; витрати на тарні матеріали; витрати на рекламу та маркетинг і т.д.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Специфіка сфери товарного обігу відображається в природі та методиці формування витрат торговельних підприємств, які виконують функції посередника між виробниками і споживачами товарів. В торгівельній діяльності існує необхідність розрізнення показників собівартості товарообороту та собівартості послуг торговельного підприємства.

Витрати торговельного підприємства на доведення товарів від виробника до споживача та зміну форм вартості становлять собівартість послуг торговельного підприємства, головною особливістю якої є те, що до її складу не включається купівельна вартість придбаних товарів. Величина витрат обігу є внутрішнім лімітуючим чинником ціноутворення в торгівлі, яка в своїй ціновій політиці змушена орієнтуватися як на покупців, так і на виробників, одночасно враховуючи показники вартості своєї діяльності.

В роботі розкрита економічна сутність витрат операційної діяльності торговельного підприємства, наведена їх класифікація та критично оцінено нормативно правове регулювання обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності.

В роботі розкриті організаційні та технологічні особливості діяльності Гоголівського споживчого товариства Госпрозрахунковий відокремлений підрозділ «Лад ДС».

Спеціалізація даного Споживчого товариства, на сьогоднішній день, спрямована на реалізацію продовольчих та непродовольчих товарів від якої товариство отримує найбільшу частину виручки.

З метою оцінки діяльності досліджуваного підприємства в роботі здійснено аналіз основних показників діяльності СТ «Лад ДС» за останні п'ять років.

Динаміка чистого прибутку з 2014 р. по 2015 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію СТ «Лад ДС».

Аналізуючи показники діяльності СТ «Лад ДС» можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в сукупних доходах підприємства належить саме чистому доходу від реалізації продукції.

На особливу увагу заслуговує збільшення в 2017 році в порівнянні з попереднім роком інших операційних витрат. Дана стаття збільшилась на 4986 тис.грн за рахунок витрат від знецінення запасів та витрат від операційних курсових різниць.

Якщо проаналізувати та співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів.

Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році підприємство із прибуткового перетворилось у збиткове із сумою понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Необхідно відзначити, що необоротні активи в основному сформовані за рахунок основних засобів. Дана стаття активів за аналізований період в 3,5 рази зменшилась за рахунок ліквідації застарілого обладнання.

Загалом, в структурі активів СТ «Лад ДС» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що товариство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Загалом, в кооперативній діяльності СТ «Лад ДС» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є пришвидшення оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства за рахунок налагодження розрахункової дисципліни на підприємстві.

Організація бухгалтерського обліку на ГСТ ГВП «Лад ДС» (далі СТ «Лад ДС») регламентується наказом №3-0 “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, який регламентує єдині (постійні)

принципи, методи і процедури при відображенні поточних операцій в обліку і складанні фінансової звітності з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних в господарській діяльності підприємства.

На базовому підприємстві до складу операційних витрат відноситься собівартість реалізованих товарів. Відповідно до внутрішніх положень СТ «Лад ДС» при визначенні собівартості реалізованих товарів використовує методи оцінки запасів при їх вибутті, що передбачені П(С)БО 9 «Запаси».

Під час ведення обліку витрат базове підприємство використовує рахунки тільки 9 класу. СТ «Лад ДС» для обліку витрат за їх функціями та видами діяльності використовує наступні рахунки: 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»; 95 «Фінансові витрати»; 96 «Витрати від участі в капіталі»; 97 «Інші витрати».

В роботі розкрита первинна документація а також її характеристика з обліку витрат на придбання товарів.

Значна частка витрат торговельного підприємства припадає на вартість використаних товарних запасів. У свою чергу, первісну вартість придбаних товарних запасів формують купівельна вартість та витрати, понесені при придбанні цих запасів (транспортно-заготівельні витрати). Як свідчить практика, на більшості торговельних підприємств саме транспортно-заготівельні витрати мають значний вплив на величину первісної вартості придбаних товарних запасів.

В окремих випадках розподіл транспортно-заготівельних витрат просто неможливий із-за невчасного надходження розрахункових транспортних документів.

На нашу думку, саме відображення транспортно-заготівельних витрат у складі витрат звітного періоду вирішить проблему їх обліку на підприємствах, де частка таких витрат у складі первісної вартості придбаних запасів незначна.

Для цього пропонуємо до рахунку 93 "Витрати на збут" відкрити такі субрахунки:

933 «Витрати на збут»;

934 «Транспортно-заготівельні витрати».

За дебетом субрахунку 932 відобразатимуться витрати, понесені при придбанні товарні запасів, а за кредитом - їх списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

В управлінні торгівельним підприємством управлінський облік не знайшов практичного застосування, по причині відсутності відповідної методології. Крім того, розвиток ідеї побудови системи управлінського обліку розглядається теоретиками, як правило, з точки зору підприємств промисловості.

В роботі здійснено порівняльний аналіз фінансового та управлінського обліку, надана характеристика їх розбіжностей, єдності та взаємозв'язку.

За результатами дослідження виявлено, що на СТ «Лад-ДС облік витрат за центрами відповідальності не ведеться. На нашу думку, діючий на підприємстві облік витрат за статтями не сприяє посиленню контрольних функцій обліку та підвищенню зацікавленості персоналу структурних підрозділів та окремих виконавців.

Дослідження засвідчують, що доцільно на досліджуваному підприємстві організувати облік витрат за центрами відповідальності. На основі досліджених літературних джерел та практики пропонуємо наступну класифікацію центрів відповідальності на досліджуваному підприємстві.

Встановлено, що облік витрат за центрами формування собівартості на СТ «Лад-ДС» дозволить вирішити наступні завдання:

- підвищити ступінь дієвості облікових даних для прийняття управлінських рішень;
- забезпечити контроль ефективності роботи окремих підрозділів досліджуваного підприємства.

Впровадження системи „директ-кост” обумовлює необхідність формування системи внутрішньої звітності, основна ціль якої в узагальненні і передачі об'єктивної інформації щодо сукупності витрат.

У роботі представлена форма звітності, яка запропонована для впровадження в СТ «Лад-ДС». Відповідно до вимог системи управління зміст звітної форми може бути більш деталізованим, прийнятий обліковою політикою досліджуваного підприємства. Використання можливостей комп'ютерних технологій дозволить формувати звітність у режимі діалогу і запиту необхідної інформації.

Як зазначалось, з метою поточного контролю витрат важливе значення має облік за центрами відповідальності. При цьому виникає необхідність запровадити кодування витрат а системі управлінського обліку. Зокрема, структура коду витрат на досліджуваному підприємстві пропонується п'яти розрядна.

Нами встановлено, що на досліджуваному торговельному підприємстві відсутні системи оперативного обліку і контролю торговельних витрат за процесом формування собівартості реалізованих товарів. До виявлених недоліків в існуючій практиці діяльності окремих підприємств слід також віднести намагання оперативного визначення фактичної собівартості та відхилень від норм без належного врахування багатьох факторів, які впливають на ці відхилення, сприяють виявленню, позбавленню та попередженню їх негативного впливу на формування собівартості реалізованих товарів.

При створенні на підприємстві ефективної системи обліку і контролю за витратами слід враховувати вплив багатьох факторів на оперативність і ефективність її функціонування. В роботі наведена класифікація факторів, які впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат СТ «Лад-ДС».

Дослідження стану обліку витрат на СТ «Лад-ДС» виявило недосконалість організації, технології збору й обробки інформації. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення діяльності. Цьому здебільшого заважає недосконала внутрішньовідомча звітність, яку застосовують у діяльності досліджуваного підприємства.

Зокрема, на досліджуваному підприємстві не існує такого внутрішнього звіту, де б узагальнювалась інформація про собівартість реалізованих товарів за окремими їх найменуваннями, товарними групами, матеріально відповідальними особами, торговельними відділами та торговельними точками. У товарно-грошовому звіті форми № 058 собівартість реалізованих товарів відображується загальною сумою за звітний період.

Нами запропонована форма Звіту про собівартість реалізованих товарів, застосування якого сприятиме визначенню більш достовірного фінансового результату від операційної діяльності досліджуваного підприємства а також надасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами, які включають до собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі, у необхідних розрізах.

У випускній кваліфікаційній роботі кваліфікаційної наведено організаційно-інформаційне забезпечення фінансового аналізу та контролю витрат операційної діяльності суб'єкта господарювання.

INUL Розкрито модель організації аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства. Встановлено, що основною метою внутрішнього контролю є підвищення рентабельності діяльності підприємства шляхом зниження рівня витрат.

INUL Основними джерелами інформації для аналізу та контролю витрат операційної діяльності торговельного підприємства є планові, облікові та звітні дані. Планова інформація стосовно обсягу реалізації товарів та витрат формується безпосередньо на торговельному підприємстві, виходячи з потенційних можливостей його розвитку, вимог чинного законодавства та відповідних нормативних документів і міститься у фінансових планах, бізнес-планах, кошторисах.

INUL З метою забезпечення ефективного управління витратами торговельного підприємства їх аналіз та контроль здійснюється у трьох основних напрямках: а) за загальним обсягом; б) за окремими статтями; в) за місцями виникнення та центрами відповідальності.

■ Особливістю внутрішнього контролю є його здійснення безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки в роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому.

■ Практика проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності свідчить, що типовими помилками, які виявляються в ході перевірки витрат є наступні:

■ – не відповідність застосованого методу обліку витрат методу, зафіксованому в обліковій політиці;

■ – неправильний розподіл витрат за звітними періодами;

■ – необумовлене (без документального оформлення) включення в собівартість окремих видів витрат на інші.

■ під час проведення контролю рекомендується застосовувати різноманітні методи, які є сукупністю фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів з перевірки витрат підприємств. Для документального оформлення результатів проведення контролю витрат необхідно використовувати спеціально розроблені робочі документи, зокрема тести внутрішнього контролю облікового процесу витрат, аналітичні тести перевірки правильності відображення витрат у статтях калькуляції виробничої собівартості.

Контрольний процес, як і будь-який технологічний процес, складається з численних операцій. Враховуючи специфіку діяльності СТ «Лад-ДС», в роботі запропонована методика контролю витрат операційної діяльності підприємства.

На нашу думку, під час проведення контрольної перевірки витрат діяльності на особливу увагу заслуговує перевірка дотримання облікової політики щодо оцінки та відображення в обліку витрат операційної діяльності. Результати такого дослідження запропоновано оформлювати відповідною таблицею.

В роботі узагальнені основні порушення яких можуть допуститись працівники торговельного підприємства підчас облікового відображення витрат операційної діяльності в бухгалтерському обліку.

В роботі здійснено аналіз витрат операційної діяльності СТ «Лад-ДС». Встановлено, що до основних видів витрат торговельного підприємства належать: витрати на оплату праці торгівельних працівників; транспортні витрати; витрати на оренду торгового залу; витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом товарів; витрати на зберігання, сортування, упакування матеріалів; витрати на тарні матеріали; витрати на рекламу та маркетинг і т.д.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта господарювання: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. – 388 с.
2. Барабаш Н. С. Аналіз господарської діяльності [Текст] : Навч.посібник для студентів вищих навч.закладів / Н. С. Барабаш ; За ред. Є.В.Мниха. – К. : КНТЕУ, 2005. – 394с.
3. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»: Науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів, 2013. – № 3 (68).
4. Бардаш С. В. Організаційні проблеми внутрішнього контролю та їх вплив на фінансові результати господарських товариств / С. В. Бардаш // Зб. наук. пр. Вінницького нац. аграрного ун-тету/ –Серія : Економічні науки –[Редколегія : Г. М. Калетник (голов. ред.), 2011. – 320 с.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. -184 с.
6. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2010. – 336 с.
7. Белебега, І. Критерії діяльності фермерських господарств [Текст] / І. Белебега // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка. Серія: Економіка. — 2006. — № 20. — с. 215—217.
8. Білик М. Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств [Текст] / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2015. – № 3. – С. 117–128.
9. Благой В.В. Роль контролю в системі управління. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва / В.В. Благой. - Збірник матеріалів міжнародної

науково-практичної конференції. Харків: Вид-во ХНАДУ, Ч. 2. – 2007. – 260 с. – С. 153-154.

10. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2012. – 21 с.

11. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К., 2015. – 20 с.

12. Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л. Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2011. – No 4 (33). – С. 191–194.

13. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник/ Р.Ф. Бруханський - Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.

14. Безруких П.С. Особливості класифікації витрат торговельних підприємств / П.С. Безруких // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1(11). – С. 23-29.

15. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Ж. : ЖДТУ. –2010. –№ 2 (20). – с. 6-11.

16. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студ. вищих навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий та ін.; Під ред. Ф.Ф. Бутиця, Н. М. Малюги. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Ж.: ЖІТІ. ПП "Рута", 2012. — 576 с.

17. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 600 с.

18. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

19. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і

практика: монографія / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

20. Верига Ю.А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю [Текст] / Ю.А. Верига, Г.О. Соболев. —К.: "Центр учбової літератури", 2014. — 168 с.

21. Височин І. Державне регулювання торговельної діяльності в Україні та світі: порівняльний аналіз / І. Височин// Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2010. - № 3. С. 11-23. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2010_3_3.pdf.

22. Воронко Р.М. Організація контролю інформаційних потоків і ресурсів / Р.М. Воронко // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. — № 4 (54). — 2010. — С. 44 - 47.

23. Гаврилук С. П. Конкурентні переваги як основа розробки стратегії торговельних підприємств / С. П. Гаврилук // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2011. – № 4. – с. 74-80.

24. Голов С. Ф. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.

25. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2013.

26. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

27. Грилицька А. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту грошових коштів на підприємствах споживчої кооперації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 11. – С. 52 – 58.

28. Гринь В. П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В. П. Гринь, Н. В. Хрущова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 93-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-df/Vznu_eco_2013_3_16.pdf

29. Гуцаленко У.О. Внутрішній аудит як складова системи ефективного управління підприємством / У.О. Гуцаленко, Г.В. Причепка. – Інноваційна економіка. – 2011. – №2. – С. 111-114.
30. Гринів В.Б., Гринів Б.В. Удосконалення факторного аналізу фінансових результатів торговельних підприємств . – Науковий вісник Ужгородського університету. – Спецвипуск. – Частина 2.- 2012.- С.154158
31. Дереза З.П. Контроль в системі управління: зв'язок понять / З.П. Дереза. – Наука і освіта 2015. –Дніпропетровськ, 2015. – с. 51.
32. Дорош. Н.І. Види шахрайства в аудит і /Дорош Н.І./ Економіка/ бізнес. – 2012. - №8 . –с.2.
33. Редько О. Перспективи розвитку систем орієнтованого аудиту в Україні. / Редько О., Дмитренко І. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 9. — С. 50–54.
34. Роберт Н. Антони Основы бухгалтерского учёта / Н. Роберт // «Триада НТТ.- 1992. – 20 с.
35. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні: опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю / [старший керівник програм М. Онищук Морозова]. – К. : International Finance Corporation World Bank Group, 2013. – 87 с.
36. Дорош Н. І. Комплексна аналітична перевірка підприємства / Н. І. Дорош // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - № 9(1). - С. 355-361.
37. Дроздова О.Г. Актуальні питання у сфері класифікації торгівлі: обліковий аспект / О.Г. Дроздова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз – Випуск № 3 (24). –2012.– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
38. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : навчальний посібник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2012. – 1072 с.

39. Закалінська К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2013. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf
40. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р., № 3125-XII // Голос України. – 29.05.1993.
41. Заріцька Н.М. Аналіз умов діяльності торговельних підприємств в Україні / Н.М. Заріцька // Ефективна економіка: зб. наук. праць. – 2017. – Вип. 117. – С. 76–83
42. Звітність підприємства : підручник для вnz / М. І. Бондар [та ін.] М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Вищий навч. заклад УКООПСПЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". -К. : Центр учб. літ., 2015. -570 с.
43. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.
44. Зубілевич С.Я. Удосконалення методики аналітичного обліку витрат працівникам на підприємствах України // Молодий вчений.- 2014.- с.124-127.
45. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. – Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006. – 431 с.
46. Інноваційні механізми стратегії фінансового управління : монографія : Геєць В.М., Гура Н.О., Ловінська Л.Г.; ДННУ “Акад.фін. управління”. – К., 2012. –1116 с.
47. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : № 291 від 05.01.2018 р- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
48. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2012. – 360 с.

49. Каменська Т. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління / Т.Каменська // Бух. облік і аудит. – 2010, – №7– С. 40-43
50. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для вчз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с. - Бібліогр.: с. 584-591.
51. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 560 с.
52. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13.10.2017 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>
53. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СХУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.
54. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А.] за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
55. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в управлінні стійким розвитком підприємств / Р. О. Костирко // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. –№ 3. –С. 117-121.
56. Котлярова А.В. Оцінка та аналіз фінансових ризиків підприємства / [А.В. Котлярова, Т.І. Кочетова, В.В. Яцина] // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ»: зб. наук. пр. «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2011. – № 15. – С. 71–76.
57. Куцик П. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління: монографія / П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, В. О. Шевчук, Д. О. Хариневич-Яворська. – Чернівці: Технодрук, 2015. – 370 с.
58. Лазебна І. Формування конкурентного середовища у роздрібній торгівлі / І. Лазебна // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 2. – С. 26-37.

59. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2010. – 387 с.
60. Левицька С.О. Управлінський і внутрішньогосподарський облік: завдання, мета і ефективність впровадження / С.О. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 27–35.
61. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту витрат суб'єкта господарювання / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2015. — № 6. — С. 16–23.
62. Лугівська О.П. Особливості управління витратами обігу торговельного підприємства в умовах трансформаційних процесів.-Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 4 (66).-С.54-59.
63. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства : підручник / А. А. Мазаракі, Л. О. Лігоненко, Н. М. Ушакова. – К. : Вид. "Хрещатик", 1999. – 800 с.
64. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2015. – 264 с.
65. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максимова. – К., 2014. – 34 с.
66. Максимова В.Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2010. – 588 с.
67. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д.М.Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. –2010. –№ 2.–С.163-171.
68. Медвідь Л. Г. Роль бюджетування в управлінні торговельним підприємством / Л. Г. Медвідь, Д. О. Хариневич-Яворська // Глобалізаційні та

євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-прак. конф., 25 листопада 2014 р., м. Львів. –Тернопіль: Крок, 2014. –308 с. –С. 146-149.

69. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: [издание на русском языке] ; пер. с англ.О. Аскери и др. – М. : Аскери АССА, 2006. – 1060 с. – (Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31 января 2006 года).

70. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затв. Наказом Міністерства економіки України від 22 травня 2002 р. № 145. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=145488.

71. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx

72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» від 01.01.2012 181 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018. - Назва з екрана.

73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. –Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

74. Мних Є. В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства: монографія [Є.В. Мних, А. Д. Бутко, Г.О. Кравченко та ін] ; за заг. ред.. Є.В. Мниха. - К : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 232 с.

75. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 р., Частина 1 - 3 /Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В.– К.: АПУ, 2015 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>.

76. Міжнародні Стандарти Професійної Практики Внутрішнього Аудиту (IPPF-Standards-2017-Ukrainian)[електронний ресурс]. – режим доступу: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>

77. Кодекс Професійної Етики Внутрішнього Аудитора (Code of Ethics Ukrainian) [електронний ресурс]. – режим доступу:<http://505748.iaa.web.hosting-test.net/wp-content/uploads/2013/10/Code-of-Ethics-Ukrainian.pdf>

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

79. Назарова К. О. Контроль якості та його місце в умовах синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту / К. О. Назарова. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnof_2013_10%281%29__50

80. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія /К. О. Назарова.-К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015.-464 с. (Рецензія опублікована у журналі "Бізнес-інформ".- 2015.- № 8. - С.309

81. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

82. Никонович М.О. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько. за ред. Є.В. Мниха. –К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. –748 с.

83. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. –Львів, 2012. –No 722. –С. 172-176.


84. Оптова та роздрібна торгівля, терміни та визначення понять ДСТУ4302:2004: Національний стандарт України[Електронний ресурс].

 http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx

85. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів ” (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-0113>.


- 86.** Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелєєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
- 87.** Панченко І.А. Ризик-орієнтований підхід до внутрішнього контролю як напрям його подальшого розвитку /І.А. Панченко // Теорія і практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку: матеріали VII міжнародної науково/практичної конференції, 16—17 травня 2014 р. / Відп. за вип.: проф. П.О. Куцик. — Львів, 2014. — 346 с.
- 88.** Павлюк І.Г. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства «Фінанси України».-2014. №11 , стр. 128
- 89.** Петренко С. М. Контрольно-аналітичний механізм в управлінні бізнесом підприємства : [монографія] / С. М. Петренко, І. В. Сіменко. –Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. –232 с.
- 90.** Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: Дис .док. екон. наук: 08.00.09 / Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського / С.М. Петренко. – Д., – 2009. – 362 с.
- 91.** Петрик О.А. Напрями аудиту доходів торгових підприємств: вплив галузевих особливостей / О.А. Петрик, І.О. Мариніч // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу: матеріали Міжнародної науково/практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ (16—17 жовтня 2015 р.). — Івано/Франківськ.: Вид/во ІФНТУНГ, 2015. — С. 232—234.
- 92.** План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291 (із змінами та доповненнями).
- 93.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- 94.** Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 №3125-XII


- 95.** Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 – режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
- 96.** Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від від 26.01.1993 № 2939-XII – режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
- 97.** Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 98.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 за № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).
- 99.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом МФУ від 31.12.99 № 318 (редакція від 09.08.2013)- Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
- 100.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.200 за №353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за №47/5238 (зі змінами і доповненнями).
- 101.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>
- 102.** Про аудиторську діяльність Закон України від 22.04.1993 р., № 3125-XII // Голос України. – 29.05.1993 (зі змінами та доповненнями)
- 103.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Верховна Рада України / Закон, 16 липня 1999 року, № 996-14.

104. Про державне регулювання цін: Постанова Кабінету Міністрів № 715 від 23.12.1992 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/715-92-п>.

105. Про затвердження Інструкції про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібною торгівлі та закладах ресторанного господарства: Наказ Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків та торгівлі України No 2 від 04.01.1997 р.

106. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>.

107. Про затвердження Правил торгівлі на ринках: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України та ін. N57/188/84/105 від 26.02.2002 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-02>.

108. Про захист прав споживачів: Закон України No1023-XII від 12.05.1991 р. [Електронний ресурс].  Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.

109. Про ціни і ціноутворення: Закон України No1023-XII від 21.06.2012 № 5007-VI [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1053>.

110. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О. В Сметанко – К : КНЕУ, 2014. – 461 с



111. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2012. – 628 с.

112. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності 22.05.2002 N 145 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text1380/pg1.htm>

113. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми

теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць ; серія “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз”. –Житомир : ЖДТУ, 2011. –Вип. 3. Ч. 1. С. 324-334.

114. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 493 с.

115. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації// Бізнес Інформ.  2014.  №7. - С. 225-229.

116. Роберт Н., Антони Основы бухгалтерського учета / Н.Роберт – М.: ИНФРА –М - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.sigma-consulting.ru/anthony.html>

117. Романчук А.Л. Доходи: податковий та бухгалтерський аспекти // А. Романчук / (Бар, Україна) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_SWMN_2012/Economics/7_101212.doc.htm


118. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монографія [Текст] / Т.Ю. Серебрякова. — М.: ИНФРА/М, 2010. — 111 с.

119. Сметанко О.В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: монографія / О.В. Сметанко. — К.: КНЕУ, 2013. — 436 с.

120. Сокольська Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на промисловому підприємстві: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.10 / Національна металургійна академія України / Р.Б. Сокольська. – Д., 2010. – 21 с.

121. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 1. – 358 с. 479 44.

122. Сучасний аудит: підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.

- 123.** Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О.В. Сметанко. – К. : КНЕУ, 2013. – 436 с.
- 124.** Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія (Є.В Мних, С.В.Бардаш, К.О.Назарова та ін.); за ред. Є.В.Мниха. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2015. - 416с.
- 125.** Черничко Т. В. Державне регулювання діяльності роздрібних торговельних підприємств[Електронний ресурс] / Т. В. Черничко.  Режим доступу: http://www.nbuiv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/18_5/117_Czernyczko
- 126.** Шалімова Н.С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки // Наукові праці КНТУ: Економічні науки, випуск 10. – Кіровоград: КНТУ, - 2016.- С.. 315-325.
- 127.** Шевчук В. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства / В. О. Шевчук, Р. О. Костирко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Ч 1: Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Ужгород: УжНУ, 2010. –Вип. 29. –Спецвипуск. –С. 118-123.
- 128.** Юрченко О.А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко //Економічний часопис -XXI 1-2(2)-2013.-С.52-55.
- 129.** Яровенко Г.М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.12 /Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. – К., 2012. – 21 с.
- 130.** Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – No 11. – 3-7.

Характеристика витрат за елементами

Класифікація витрат	Характеристика класифікаційних ознак
До складу елементу «Матеріальні витрати» включають:	<p>1) матеріалів та комплектуючих виробів, що використані в процесі торгівлі, для забезпечення виробництва продукції, для господарських потреб, технічних цілей та для гарантійного ремонту, гарантійного обслуговування реалізованих товарів;</p> <p>2) сировини та купівельних напівфабрикатів, які використані в підприємствах громадського харчування для приготування власної продукції;</p> <p>3) паливно-мастильних матеріалів усіх видів, які придбані в сторонніх підприємств і організацій і використані на технологічні та інші операційні цілі, у тому числі для належної експлуатації транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень тощо;</p> <p>4) будівельних матеріалів та запасних частин для проведення поточного ремонту основних засобів та інших позаоборотних матеріальних активів;</p> <p>1) тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства;</p> <p>2) товарів;</p> <p>5) малоцінних та швидкозношуваних предметів, які використовують в операційній діяльності підприємства протягом одного року чи нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;</p> <p>8) інших матеріальних витрат, які пов'язані з виконанням підприємством торговельних робіт.</p>
До складу елементу «Витрати на оплату праці» включають :	основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні і компенсаційні виплати.
До складу елементу «Амортизація» включають:	суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
До складу елементу «Інші операційні витрати» включають:	витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу собівартості реалізованих товарів.

Огляд спеціальної літератури за темою дослідження

№ п/п	Джерело	Короткий зміст	Використання в роботі
1	2	3	4
1.	Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник/ Р.Ф. Бруханський - Тернопіль: ТНЕУ, 2016.- 480с.	В підручнику а основі законодавчих та нормативних актів викладені теоретичні основи бухгалтерського обліку, організація та методика ведення обліку активів, власного капіталу та зобов'язань підприємств.	Використано при розгляді організації та методиці обліку витрат діяльності підприємства
2.	Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підруч. Для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; За ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Базася. — К.: МАУП, 2014. — 968 с.	Досліджуються особливості організації бухгалтерського обліку у різних галузях народного господарства	Використано при розгляді особливостей організації обліку витрат виробництва та формування собівартості на торговельних підприємствах
3.	Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посіб./ За заг. Ред. Є.В.Мниха. — К.:Київ. Нац. торг-екон. ун-т, 2005. — 395с.	У посібнику розкрито найважливіші питання сучасного аналізу господарської діяльності. Ґрунтовно висвітлено методичне забезпечення аналізу господарської діяльності, його методи, організація та інформаційна база, а також методика аналізу господарської діяльності підприємств основних галузей національної економіки.	Даний підручник використано під час дослідження організації та методики аналізу реалізації товарів на торговельних підприємствах
4.	Білуха М.Т., Сапоговська О. Логістика формування товарних потоків у торгівлі: облік і контроль // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 12. — С.11-14	В даній статті розкриті прийоми логістики та їх впровадження, що дасть можливість здійснювати постійний облік і контроль за потоками товарів і сприятиме більш повному задоволенню потреб населення.	Статтю використано під час вдосконалення облікового-контрольного інструментарію реалізації товарів на торговельних підприємствах.

1	2	3	4
5.	Структурно-функціональний аналіз та моделювання розвитку економіки: монографія [Електронний ресурс]/ Галіцин В.К., Суслов О.П., Галіцин О.В., Самченко Н.К. – К.: КНЕУ, 2013.-377с.	У монографії висвітлено концепцію, теоретичні засади, принципи, методи та моделі структурно-функціонального аналізу, прогнозування та оцінювання ефективності розвитку економіки в розрізі її відтворювальної структури.	Використано під час розкриття організаційно-інформаційної моделі аналізу основної діяльності досліджуваного підприємства.
6.	Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навчальний посібник. К: Знання-Прес, 2013. – 349 с.	Питання методології обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення аудиту фінансових результатів, здійснення економічного аналізу з використанням сучасних інформаційних технологій.	Розглядається при дослідженні обліку витрат операційної діяльності в умовах застосування сучасних інформаційних технологій в розділі 2.
7.	Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства: Навч. посіб. / Л.В. Нападівська А.В., А.В. Алексеева, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова, А.П. Шаповалова, В.М. Горностаєва; за заг. Ред.. Л.В. Нападівської. – К.: Київ нац. торг.екон. ун-т, 2006. – 378с.	Представлено детальну характеристику організаційних основ товарних операцій, розглянуто у повному обсязі особливості обліку як системи та окремих її складових. Розкрито облік товарних операцій у фінансовому та податковому обліку, а також порядок складання форм фінансової звітності. З урахуванням усіх змін у нормативно-правовій базі, яка регулює облік операцій на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства, наведено сучасну модель бухгалтерського та податкового обліку.	Розглянуто порядок ведення та відображення в обліку витрат на підприємствах торгівлі.
8.	Романчук К.В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності: монографія /К.В. Романчук.- Житомир:ЖДТУ, 2012. – 528с.	Монографію присвячено розробці теорії та методології бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності для вирішення проблеми повноти облікової інформації про майно, що знаходиться у підприємства в різних правових режимах.	Використано під час оцінки облікового відображення активів досліджуваного підприємства

1	2	3	4
9.	Никонович М.О. Аудит: підручник./М.О. Никонович, К.О. Редько, За ред. Є.В.Мниха. - К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748с.	У навчальному посібнику розкрито найважливіші питання сучасного аудиту фінансової звітності. Ґрунтовно висвітлено методичне забезпечення аудиту, його методи, організація та інформаційна база.	Даний підручник використано під час дослідження організації та методики внутрішнього контролю реалізації товарів на торговельних підприємствах
10.	Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку реалізації товарів що обліковуються за продажними цінами, податкових зобов'язань з ПДВ і шляхи їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. №1 – 2015. – С.41-54	В статті автор обґрунтував доцільність використання спрощеного варіанту відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ. Запропонований альтернативний варіант відображення в обліку податкових зобов'язань з ПДВ від сум незбалансованих авансованих платежів покупців і замовників, розрахунків з бюджетом з ПДВ є доцільним для здійснення як бухгалтерського так і податкового контролю за правильністю цих розрахунків.	Дану статтю використано під час вдосконалення податкового обліку реалізації товарів.
11.	Облік, аналіз та контроль: теорія, методологія, практика: монографія / колектив авторів за ред. І.Б. Садовської.- Луцьк: Редакційно-видавничий відділ Луцького НТУ, 2014. – 270с.	У колективній монографії розглянуто методологію і організацію обліку в умовах застосування МСФЗ. Досліджено проблеми розвитку контролю і аудиту діяльності суб'єктів господарювання.	Використано під час оцінки обліку, аналізу та контролю основної діяльності досліджуваного підприємства.
12	Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О. В Сметанко – К : КНЕУ, 2014. – 461 с	Розкрито проблеми організації та методики внутрішнього аудиту акціонерних товариств.	Використано під час розкриття організаційно-методичних засад внутрішнього аудиту підприємства
13.	Фоміна О. Управлінський облік у торгівлі: монографія / О.В. Фоміна.-Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016.-468с.	У монографії висвітлені актуальні проблеми теорії, методології та практики управлінського обліку на підприємствах торгівлі, а також основні тенденції розвитку управлінського обліку	За допомогою статті в роботі обґрунтовано доцільність деталізації облікової інформації в частині відкриття додаткових аналітичних рахунків.

1	2	3	4
14.	Фоміна О. Обліковий аспект визначення сутності процесу продажу // Вісник КНТЕУ.- 2014. - №1. – С.116-121.	В статті запропоновано визначення процесу продажу, який поєднує економічні та юридичні сторони в момент продажу.	Статтю використано під час розгляду сутності процесу продажу та вдосконалення теоретичних аспектів з обліку та контролю реалізації товарів.
15.	Гринів В.Б., Гринів Б.В. Удосконалення факторного аналізу фінансових результатів торговельних підприємств . – Науковий вісник Ужгородського університету. – Спецвипуск. – Частина 2.- 2012.- С.154158	В статті досліджено стан та недоліки традиційної для торгівлі методики факторного аналізу фінансових результатів. Розкрито переваги застосування сучасного СVP – аналізу у розрахунках впливу факторів на фінансові результати основної діяльності підприємств торгівлі.	Статтю використано під час вдосконалення методики загального та факторного аналізу реалізації товарів на торговельних підприємствах.
16	Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь – 4-те вид. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. -451с.	В підручнику описані форми та порядок складання фінансової звітності, умови переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.	Використано під час розкриття методики фінансового обліку витрат операційної діяльності торговельного підприємства.

Додаток В

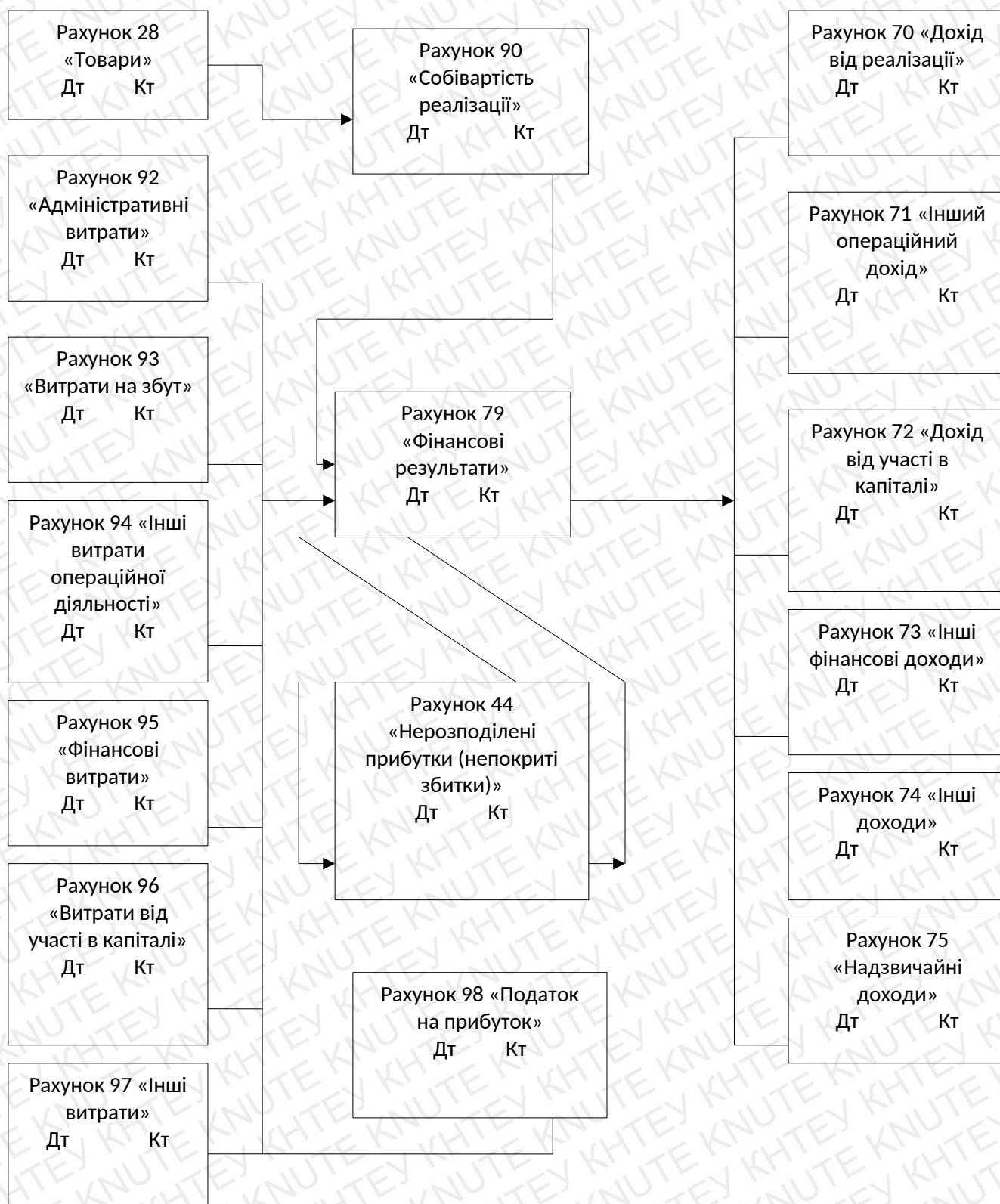


Рис. В.1 Схема обліку доходів і витрат на підприємствах торгівлі

Класифікація витрат операційної діяльності торгівельних підприємств



Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

Критерії оцінки	Розбіжності		Єдність і взаємозв'язок
	Фінансовий облік	Управлінський облік	
1	2	3	4
Ступінь регламентації	обов'язковість ведення	здійснюється на принципах доцільності	-
Свобода вибору правил ведення обліку	відповідно до чинного законодавства	вільний вибір, хоча на створення цієї системи впливають об'єктивні фактори, такі, наприклад, як організаційна структура підприємства, номенклатура товарної продукції	досягається шляхом розробки відповідних бухгалтерських моделей безпосередньо у центрах прийняття рішень та передбачає таку організацію бухгалтерського обліку, яка б сприяла взаємопроникненню даних обох видів обліку на всіх рівнях управління
Точність інформації	абсолютна точність; піддається перевірці та оцінці надійності	найменші оцінки;	-
Масштаби інформації	підприємство у цілому	окремі товари, місця виникнення витрат, центри відповідальності, види операційної діяльності, підприємство у цілому	підприємство у цілому
Мета обліку	складання фінансової звітності для зовнішніх користувачів інформації	забезпечує збір і обробку інформації з метою планування, управління і контролю у середині підприємства	забезпечення економічного зростання підприємства
Користувачі інформації	акціонери, кредитори, податкові органи, позабюджетні фонди, органи влади та ін.	група працівників управлінського персоналу, що входять до складу підприємства	перед представленням зовнішнім користувачам фінансова звітність ретельно вивчається вищими ланками управлінського апарату, дані фінансового обліку використовуються для стратегічного аналізу і планування в системі управління
Структура обліку	Базисне рівняння: активи = зобов'язання + власний капітал	Немає базисного рівняння. Три види об'єктів: активи, витрати, прибутки	

1	2	3	4
Період відображення	фінансова історія підприємства	акцентування на майбутнє	в управлінському обліку прогнозування здійснюється на основі історичної інформації
Форма представлення	грошовий вираз об'єкту обліку	грошовий і натуральний вираз	грошовий вираз
Періодичність представлення інформації	щорічна, щоквартальна, щомісячна (на регулярній основі)	як на регулярній основі, так і на вимогу	на регулярній основі
Ступінь відповідальності	адміністративна відповідальність за законом	дисциплінарна відповідальність	-

Організаційно-інформаційна модель аналізу витрат операційної діяльності підприємств торгівлі

1. Об'єкти і суб'єкти аналізу витрат основної діяльності підприємств торгівлі	
1	2
1.1. Об'єкти	1.2. Суб'єкти
<p>Витрати підприємства торгівлі в цілому, за видами, елементами, статтями</p> <p>Процеси товароруку: надходження товарів, реалізація товарів</p> <p>Ресурси підприємства</p> <p>Фактори, що впливають на витрати підприємства торгівлі</p>	<p>Вищі посадові особи підприємства</p> <p>Економічні служби підприємства</p> <p>Керівники функціональних та структурних підрозділів</p> <p>Власники та акціонери</p> <p>Зовнішні користувачі інформації</p>
2. Система економічних показників аналізу витрат основної діяльності підприємств торгівлі	
2.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	2.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
<p>Абсолютна величина витрат підприємства торгівлі в цілому, за видами, елементами, статтями</p>	<p>Відносні показники структури витрат</p> <p>Відносні показники динаміки витрат</p> <p>Відносні показники ефективності (товарооборот на 1 м² торгівельної площі, товарооборот на 1 працівника, фондовіддача, витрати на 1 працівника)</p>
3. Інформаційне забезпечення аналізу витрат підприємств торгівлі	
3.1. Зовнішня інформація	3.2. Внутрішня інформація
<p>Правова</p> <p>Нормативна</p> <p>Довідкова</p>	<p>Планова, фактографічна</p>
4. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації	
4.1. Економіко-логічні Методи	4.2. Економіко-математичні методи
<p>Групування</p> <p>Порівняння</p> <p>Розрахунок відносних показників</p> <p>Розрахунок середніх показників</p> <p>Деталізація</p> <p>Елімінування</p>	<p>Методи обробки динамічних рядів</p> <p>Методи кореляційно-регресійного аналізу</p> <p>Методи моделювання</p>

5. Узагальнення і реалізація результатів аналізу витрат підприємств торгівлі	
5.1. Узагальнення результатів	5.2. Реалізація результатів
<p>Систематизація інформації</p> <p>Кількісна оцінка втрачених можливостей</p> <p>Кількісна оцінка потенційного зменшення витрат</p> <p>Оцінка вірогідності прогнозованих обсягів витрат підприємства торгівлі</p> <p>Розробка багатоваріантних заходів щодо збільшення обсягів товарообороту підприємства у майбутньому періоді</p> <p>Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів</p>	<p>Оцінка заходів щодо зменшення витрат з точки зору їх найбільшої відповідності стратегії підприємства</p> <p>Вибір оптимального варіанта заходів щодо підвищення обсягів реалізації товарів</p> <p>Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанта заходів</p> <p>Доведення прийнятого рішення до виконавців</p> <p>Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень</p>

Порушення ведення операцій з обліку витрат діяльності

№ з.п.	Можливі порушення	Характеристика порушень
1	2	3
1.	На підприємстві ведеться аналітичний облік витрат з порушеннями діючого законодавства	Порушення призводять до недостовірності синтетичного обліку витрат; неможливості підтвердження відповідних сум балансу.
2.	Дані аналітичного обліку витрат не відповідають оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку витрат	
3.	Не ведеться відокремлений облік прямих та непрямих витрат	Призводить до завищення собівартості реалізованої продукції, заниження фінансових результатів господарської діяльності
4.	Не проводиться розподіл загальновиробничих витрат. Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється не відповідно до облікової політики	Призводить до низького рівня внутрішнього контролю, недостовірності залишку по рахунку 23, неможливості підтвердження відповідних сум балансу
5.	Оцінка незавершеного виробництва проводиться не відповідно до облікової політики	Призводить до необґрунтованого заниження (завищення) собівартості реалізованої продукції, завищення (заниження) фінансового результату господарської діяльності
6.	Виявлений брак у всій сумі списується на собівартість товарної продукції при наявності вартості забракованої продукції за ціною можливого використання; при встановленні винної особи, при висуненні претензій постачальнику за поставку неякісного товару	Призводить до завищення собівартості продукції (робіт, послуг), заниження фінансових результатів господарської діяльності
7.	Не дотримуються строки проведення інвентаризації, зазначені в обліковій політиці. Результати інвентаризації не відображаються у фінансовій звітності	Призводить до низького рівня внутрішнього контролю, порушення облікової політики, недостовірності даних фінансової звітності
8.	Включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	Призводить до завищення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)
9.	Відсутній аналітичний облік по рахунку 92 за кожною статтею, центром відповідальності та місцем виникнення витрат	Недостовірність оборотів та залишків по рахунку 92, і як наслідок неможливість підтвердження відповідних сум
10.	Відсутній затверджений радою (правлінням) підприємства кошторис представницьких витрат на поточний рік	Відсутнє документальне підтвердження правомірності витрачання коштів організації на представницькі витрати.

Порушення дотримання норм, передбачених П(С)БО 16 «Витрати», які виявляються контролерами при дослідженні документів, операцій та запасів

№ з.п.	Питання, що досліджується	Можливі порушення	Пункти П(С)БО, що порушуються
1	2	3	4
1.	Визнання витрат в бухгалтерському обліку	Витрати відображаються без зв'язку зі зменшенням активу та збільшенням зобов'язань	п.5
		Недостовірне визначення (оцінка) суми витрат	п. 6
		Витрати визнаються витратами певного періоду неодноразом з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	п.7
		Витрати, які не можливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, не відображаються у складі того періоду, в якому вони були здійснені	п.7
		Визнаються витратами та (або) включаються до Звіту про фінансові результати: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу	п.9
2.	Собівартість реалізованої товарної продукції	До собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	п. 17
3.	Склад прямих витрат	Неправильне віднесення витрат до складу прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат. Включення до складу прямих витрат таких, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат	пп. 12, 13, 14
4.	Адміністративні витрати	Неправильне віднесення витрат до складу адміністративних витрат. Включення адміністративних витрат до складу собівартості реалізованої продукції	пп. 17,21
5.	Витрати на збут	Неправильне віднесення витрат до складу витрат на збут. Включення витрат на збут до складу собівартості реалізованої продукції	пп. 17, 19

6.	Інші операційні витрати	Неправильне віднесення витрат до складу інших операційних витрат. Включення інших операційних витрат до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	п.17.
1	2	3	4
7.	Фінансові витрати	Неправильне віднесення витрат до складу фінансових витрат	п.27
8.	Витрати від участі в капіталі	Неправильне віднесення витрат до складу витрат від участі в капіталі	п. 28
9.	Інші витрати	Неправильне віднесення витрат до складу інших витрат	п.29
10.	Надзвичайні витрати	Неправильне віднесення витрат до складу надзвичайних витрат. Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності без вирахування суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій	п.31
11.	Розкриття інформації про витрати у Примітках до річної фінансової звітності	Неповне відображення передбаченої стандартом інформації в Примітках до річної фінансової звітності	п.32
		Не розкрито склад та суми витрат, відображених у статтях "Інші операційні витрати", "Інші витрати"	
		Не наведено склад та суми доходів і витрат за кожною надзвичайною подією	
		Не розкрито склад та суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо в складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками)	