

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

“ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

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

Шевченко Ольги
В'ячеславівни

Науковий керівник
доктор економічних наук,
професор

Сопко Валерія
Василівна

Гарант освітньої
програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую

Зав. кафедри обліку та оподаткування

_____ В.В. Сопко

«29» грудня 2017 р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

_____ Шевченко Ользі В'ячеславівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи «Облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності транспортного підприємства»

Затверджена наказом ректора від « 29 » 12 2017 р. № 4451

2. Строк здачі студентом закінченої роботи (проекту) 26 листопада 2018 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи

загальнення теоретичних положень, вивчення методики та організації обліку, аналізу та аудиту операційних витрат основної діяльності підприємства.

Об'єкт дослідження

процес організації обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності на транспортному підприємстві ТОВ «БАНЕРС».

Предмет дослідження

сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, пов'язаних з обліком, аналізом та контролем витрат операційної діяльності підприємства.

4. Перелік графічного матеріалу таблиці, схеми, графіки, діаграми, рисунки

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Сутність витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

1.3. Організаційно-економічна характеристика бази дослідження

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства

2.2. Методика бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства

2.3. Розкриття інформації про витрати у звітності підприємства

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мета, завдання та інформаційні джерела витрат операційної діяльності підприємства

3.2. Методика контролю витрат операційної діяльності підприємства

3.3. Методика та організація аналізу витрат операційної діяльності підприємства

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Затвердження плану ВКР та назва виконання статті	15.12.2017	15.12.2017
2	Наукова стаття	25.06.2018	25.06.2018
3	1 розділ	30.04.2018	30.04.2018
4	2 розділ	15.06.2018	15.06.2018
	3 розділ	21.09.2018	21.09.2018
4	Подання завершеної роботи для перевірки на плагіат	19.10.2018	19.10.2018
5	Попередній захист	16.11.2018	16.11.2018
6	Подання роботи на кафедру	26.11.2018	26.11.2018

7. Дата видачі завдання «29» грудня 2017 р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

В.В. Сопко

9. Гарант освітньо-професійної програми _____

М.М. Бенько

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ О. В. Шевченко

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ В.В. Сопко
(підпис, дата)

Висновок про дипломну магістерську роботу (проект)

Випускна кваліфікаційна робота студента Шевченко Ольги В'ячеславівни може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньо-професійної програми _____ М.М. Бенько

Завідувач кафедри _____ О.В. Фоміна

" _____ " _____ 201__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ:.....	9
1.1. Сутність витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю.....	9
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	28
1.3. Організаційно-економічна характеристика бази дослідження.....	34
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1.....	50
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА:.....	52
2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства.....	52
2.2. Методика бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства.....	62
2.3. Розкриття інформації про витрати у звітності підприємства.....	68
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2.....	75
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА:.....	76
3.1. Мета, завдання та інформаційні джерела витрат операційної діяльності підприємства.....	76
3.2. Методика контролю витрат операційної діяльності підприємства.....	83
3.3. Методика та організація аналізу витрат операційної діяльності підприємства.....	94
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3.....	98
ВИСНОВКИ.....	99
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	102
ДОДАТКИ.....	107

ВСТУП

На сучасному етапі становлення ринкової економіки в Україні все сильніше відчувається необхідність запровадження нових методик одержання інформації про витрати підприємства, застосування нових підходів до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, вивчення нових методів аналізу витрат та доходів і прийняття на цій основі ефективних управлінських рішень, адекватних нинішній економічній ситуації. Ще й досі в Україні діяльність підприємств здійснюється в умовах як нестабільного зовнішнього середовища, так і мінливості внутрішнього правового поля. Для забезпечення умов безбитковості функціонування та підвищення рентабельності у такій ситуації від підприємств вимагається постійний перегляд існуючих систем обліку, аналізу та контролю власної діяльності. Найбільшим чином це стосується операційної діяльності, яка забезпечує основну частину доходів підприємства. Одночасно ефективність управління визначається рівнем обліково-аналітичного забезпечення системи витрат від операційної діяльності.

Витрати підприємства залишаються важливою економічною категорією, яка характеризує результативність діяльності підприємства та його рентабельність. Досягнення оптимального рівня витрат в процесі операційної діяльності є важливою умовою успішної діяльності підприємства, внаслідок чого зростає конкурентоспроможність продукції та стає реальним досягнення довгострокового економічного зростання продуктивності діяльності підприємства.

Будь-яке підприємство являє собою складне поєднання різноманітних ресурсів, скоординованих та організованих заради виробництва якісних товарів та послуг. Загалом підприємства орієнтовані на досягнення високих або постійно зростаючих прибутків від реалізації. Одержання бажаних результатів залежить від трьох складових: витрат на виробництво та реалізацію продукції, планових цін на одиницю продукції і обсягу реалізації

продукції. Таким чином, необхідно постійно проводити аналіз цих складових та визначати взаємозалежність між витратами, обсягами реалізації, ціною та прибутками підприємства, а також здійснювати пошук можливостей максимізації прибутків шляхом вибору найвигіднішого поєднання змінних та постійних витрат. Цей механізм входить до складу функцій процесу управління витратами.

Основним завданням управління витратами підприємства є пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою планування, калькулювання, обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності.

Управління витратами - це навички економії ресурсів та максимізації віддачі від них. Це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв при постійному контролі рівня витрат та стимулювання їхнього зниження. Це є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства.

Останнім часом стало зрозумілим, що через посилення конкуренції, ускладнення операційних процесів та необхідність максимально швидко реагувати на запити суб'єктів ринкового середовища для малих і для середніх підприємств більш актуальною постає проблема отримання інформації, яка б об'єктивно та оперативно відображала поточну господарську ситуацію.

Отримання такої інформації можливо лише за умови налагодження відповідних механізмів управління витратами в системі економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності. При цьому витрати підприємства розглядаються як відносно самостійний об'єкт управління, аналіз складу та динаміки якого дозволяє оцінити відповідність змін, що відбулися у звітному періоді, стратегічним цілям підприємства.

Таким чином, в умовах ринкових перетворень, коли діють такі негативні явища як невизначеність макропроцесів, нестабільність, непередбачені зміни основних показників фінансово-господарської діяльності, досить актуальним стають питання обліку, аналізу та поточного контролю

витрат діяльності підприємства, зокрема, операційної. Тому вирішення існуючих проблем, пов'язаних з приведенням теоретико-методологічних основ обліку до умов реальної економіки, повинно реалізуватися через отримання необхідної обліково-аналітичної інформації для системи управління витратами в діяльності підприємства.

Облік витрат є ключовим чинником у забезпеченні продуктивного розвитку суб'єкта господарювання. До першочергових завдань удосконалення системи управління витратами відноситься якість організації їх обліку, адже регулювання рівня витрат вимагає належної інформаційної підтримки. Забезпечення суб'єктів господарювання об'єктивними даними вимагає нового обсягу даних, їх структуризації, які є необхідними для управління економічними процесами. Трансформація умов господарювання вимагає додаткового вивчення цілого комплексу питань щодо впровадження систем обліку, аналізу та контролю витрат, що й зумовлює потребу подальшого проведення досліджень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій дозволяє зробити висновок, що від того, наскільки раціонально підприємство буде управляти своїми витратами, залежить його успіх та розвиток. Вагомий внесок у вирішення даної проблематики здійснили Н.Д. Врублевський, М.Г. Грещак, Е.А. Ананькіна, Н.Г. Данилочкіна, Я.С. Карп'як, А.А. Пилипенко, Лебедев В.Г., Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та багато інших. Однак у більшості випадків дослідження спрямовуються на вирішення проблемних питань управління витратами загалом або лише окремим видом витрат.

Сьогодні витрати розглядає значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених та науковців. Серед них можна виділити таких як: О.С. Бородкін, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, Я.Д. Крупка, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан. Ними проводяться дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку

витрат, зокрема, розглядаються поняття та класифікації витрат, методи обліку, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, методика проведення аудиту витрат, ефективності управління витратами. Тобто поза увагою і надалі залишається не менш важливий вид витрат – витрати операційної діяльності, які здійснюють прямий вплив на визначення підприємством фінансових результатів звітного періоду, що і зумовило *вибір* саме цієї *теми* випускної кваліфікаційної роботи та її основні напрямки.

Актуальність теми зумовлено тим, що сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язних облікових питань. Зокрема це є теоретичні та методологічні аспекти обліку, аналізу та контролю операційних витрат підприємства.

Метою випускної кваліфікаційної роботи стало узагальнення теоретичних положень, вивчення методики та організації обліку, аналізу та аудиту операційних витрат основної діяльності підприємства.

Відповідно до мети в випускній кваліфікаційній роботі поставлено та буде розв'язано наступні завдання:

- розглянути витрати підприємства як складову його господарської діяльності;
- узагальнити теоретичні підходи до визначення сутності поняття “витрати” як економічної категорії, особливостей його ідентифікації як об'єкта бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати визнання та класифікацію витрат підприємства для цілей обліку, аналізу та контролю;
- дослідити нормативно-правове регулювання та провести огляд спеціальної літератури з обліку, аналізу та контролю витрат підприємства;
- надати організаційно-економічну характеристику базового підприємства;
- описати методику бухгалтерського обліку операційних витрат;
- проаналізувати методику контролю за операційними витратами;
- провести аналіз ефективності витрат операційної діяльності

підприємства;

- визначити та обґрунтувати напрямки вдосконалення обліку, аналізу та контролю операційних витрат на базовому підприємстві.

Об'єктом дослідження в роботі виступає процес організації обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності на транспортному підприємстві ТОВ “БАНЕРС”.

Предметом дослідження в роботі стала сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, пов'язаних з обліком, аналізом та контролем витрат операційної діяльності підприємства.

Методи дослідження. У роботі використано загальнонаукові методи, засновані на системному підході щодо розкриття питань теорії, методики й організації обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності на підприємстві.

Також у дипломній роботі використані періодичні видання, методична та спеціальна література, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ТОВ “БАНЕРС”, в яких відображені питання обліку та аудиту витрат від операційної діяльності.

Як основний метод дослідження у випускній кваліфікаційній роботі застосовано системний підхід до вивчення економічних процесів у їх взаємозалежності та взаємозв'язку з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків.

Для досягнення мети, поставленої в роботі, було використано наступні методи:

- теоретико-методичні основи дослідження ґрунтувались на загальнонаукових методах пізнання. Теоретичне узагальнення, групування та порівняння використовувались для розкриття сутності понять “витрати”, “види діяльності”, “класифікація витрат” тощо.

- при проведенні діагностики ефективності витрат використовувались абстрактно-логічні, конкретно-наукові методи, а саме: індукції – на етапі збору, систематизації й обробки інформації для проведення дослідження;

дедукції – у процесі теоретичного осмислення ситуації та пошуку першопричин її виникнення і передумов вирішення; аналізу та синтезу, групування і порівняння, структурування – для поєднання і оцінки різних складових економічних явищ як єдиного процесу.

- при вивченні та аналізі витрат ТОВ “БАНЕРС” здійснювалося із застосуванням експертних оцінок, порівняння, вимірів та розрахунків. У роботі також використовувались методи логічного аналізу – при виявленні проблем та обґрунтуванні напрямів удосконалення обліку та аналізу операційних витрат.

Інформаційною базою наукового дослідження стали законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та аналізу грошових витрат, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з цих питань, періодичні видання з питань економіки. Також була використана фінансова звітність та документи первинного, аналітичного і синтетичного обліку ТОВ “БАНЕРС”.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та вирішенні комплексу питань, пов’язаних із удосконаленням організації та методики обліку, аналізу та контролю операційних витрат з урахуванням специфіки транспортного підприємства на прикладі ТОВ “БАНЕРС” та сучасних тенденцій її розвитку.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих у випускній роботі пропозицій щодо вдосконалення обліку, аналізу та контролю витрат від операційної діяльності у діяльності ТОВ “БАНЕРС”.

Структура випускної кваліфікаційної роботи визначена метою і завданнями і включає в себе вступ, три розділи, висновки до кожного з них, загальні висновки, список використаних джерел із 52 найменувань та 5 додатків на 11 сторінках. Робота містить 29 рисунків та 20 таблиць. Загальний обсяг роботи складає 117 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ:

1.1. Сутність витрат як об'єкта обліку, аналізу та контролю

В умовах переходу нашої держави до ринкової економіки дедалі більшої актуальності набувають дефініції “дохід” та “витрати”, які виступають передумовою діяльності кожного підприємства. Витрати та доходи – це складні та важливі економічні категорії, які займають особливе місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що вони здійснюють вирішальний вплив на фінансові результати функціонування суб'єктів господарювання, використовуються для визначення цінової політики підприємства, визначають рівень технології та організації виробництва, вони використовуються для оцінки ефективності господарювання, порівнюючи витрати, доходи та результати діяльності.

В цілому категорія витрат, як об'єкт запропонованого дослідження, характерна для всіх суб'єктів господарювання незалежно від їхнього виду діяльності, форми власності та розмірів. Витрати прямо й опосередковано впливають практично на всі площини функціонування підприємства, визначаючи його політику ціноутворення, обсяги виробництва, розмір прибутків, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління підприємством тощо. Загалом витрати віддзеркалюють ціну усіх залучених підприємством економічних ресурсів і, отже, просто характеризують ефективність його діяльності [19, с.20].

Діяльність будь-якого підприємства є неможливою без здійснення витрат. Під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками. Витрати у бухгалтерському обліку відображають,

дотримуючись певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх було здійснено. Це відповідає прийнятому в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Суттєвою ознакою класифікації витрат, доходів і фінансових результатів є вид діяльності, від якої отримано дохід (рис. 1.1) [20, с.222].



Рис. 1.1. Класифікація видів діяльності підприємства

Формування та активне становлення видів господарської діяльності позитивно впливає на отримання доходів та здійснення витрат. Оскільки, розвиток видів діяльності створює “живильне середовище” для розвитку підприємництва, виступає механізмом для зміни структури економіки, каталізатором всього ринкового середовища, що залишається незмінним впродовж тривалих проміжків часу та примушує змінювати довкола себе інші категорії та явища.

В Україні на сьогодні виділяють такі види діяльності, які наведені на рис.1.2 [27, с.15].

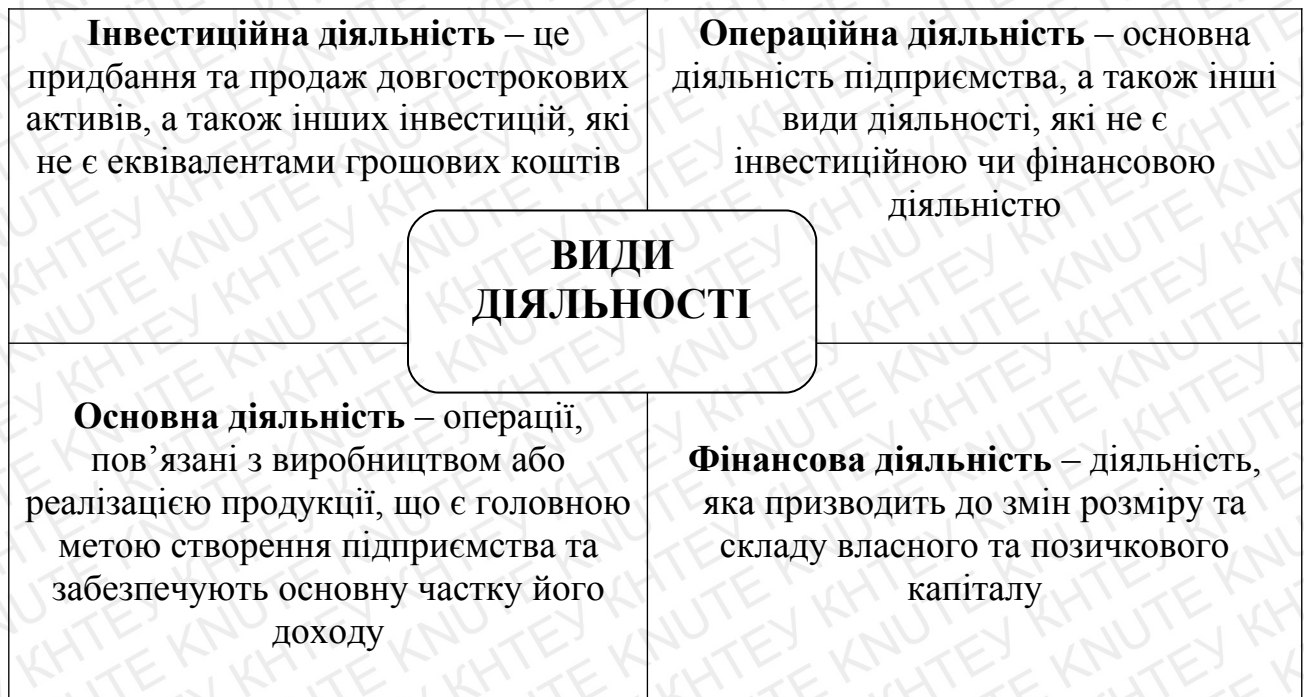


Рис.1.2. Види діяльності підприємства та їх характеристика

Всі витрати залежно від видів діяльності поділяють на дві великі групи: витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, які виникають у процесі надзвичайної діяльності. Витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, поділяються на витрати операційної (основної та іншої операційної), інвестиційної та фінансової діяльності (табл. 1.1) [51, с.423].

Таблиця 1.1

Класифікація витрат за видами діяльності

Види діяльності	Витрати
Звичайна діяльність	
<i>ОСНОВНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>	
Операційна діяльність	<p>собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо</p>
	<p>Витрати на збут</p> <p>витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на рекламу тощо</p>

<i>ІНША ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>		
Фінансова діяльність	Інші операційні витрати	витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо
	Втрати від участі в капіталі	збитки, які виникли внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом Фінансова участі в капіталі тощо
	Фінансові витрати	витрати на відсотки (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою) тощо
Інша діяльність	Інші витрати	собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць тощо

Бухгалтерський облік витрат від операційної діяльності є підсистемою інформаційної системи підприємства, якій належить визначальна роль в процесі збирання, обробки та наданні інформації для забезпечення усіх інших функцій управління підприємством – маркетингу, менеджменту, аналізу, контролю. Тобто це є системою інформації про стан, характер та результати господарської діяльності, що відображає та узагальнює господарські операції операційної діяльності в єдиному грошовому вимірнику.

Для відображення в обліку витрат підприємства використовуються рахунки, побудовані за видами діяльності, що дають змогу охопити всі операції, які ним здійснюються.

На сьогодні поняття “витрати” є надзвичайно важливим для всіх господарюючих суб’єктів, а також в цілому і для держави. Величина витрат представляє собою головний резерв зростання прибутку підприємства. В Україні за роки формування бухгалтерського обліку однією із важливих проблем є запозичення іноземних термінів та їх некоректний переклад без детального аналізу та врахування економічної сутності понять.

В економічній літературі на сучасному етапі часто можна побачити використання таких термінів як “затрати” та “витрати”. Де одні автори, особливо не замислюються над сутністю цих понять, вживають їх в своїх працях як синоніми, а інші намагаються розмежувати дані категорії та пояснюють їхню відмінність (табл. 1.2) [25, с.253].

Таблиця 1.2

Визначення термінів “затрати” і “витрати” у працях провідних науковців

Автор та праця	Термін “витрати”	Термін “затрати”
Аврова І.А.	Та частина затрат, що здійснені підприємством для отримання доходу, тобто зменшення суми отриманого доходу в результаті діяльності підприємства	Засоби, що використані на придбання ресурсів, які є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства і які здатні в майбутньому принести дохід
Булатов М.А.	Витрати - ціна, сплачена за товари або послуги чи грошова сума, що потрібна для їх виробництва або створення	Затрати = витрати
Волкова О.Н.	Витрати – це будь-які виплати, що здійснює підприємство в процесі своєї господарської діяльності, вони відносяться перш за все до грошового потоку підприємства, оскільки потребують для своєї оплати грошових коштів	Затрати – це вартість оцінки ресурсів, використовуваних організацією в процесі своєї діяльності
Елізабет Ф. Дербін	Витрати - це вартість, яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів	Затрати - є синонімом поняття “ресурси”. Ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для випуску інших благ
Задорожній З.В.	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо

Продовження табл. 1.2

Золотарьова Н.Г.	Витрати – затрати певного періоду часу, а тому їх потрібно у повній сумі відносити на реалізовану за цей період продукцію	Затрати поділяються на бухгалтерські та економічні
Нападовська Л.В.	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
Павликівська О.І.	Витрати вживаються стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі кількісних статей	Співвідносять із витратами за економічними елементами
Сопко В.В.	Витрати виникають при витрачанні грошових коштів на закупку матеріальних цінностей	Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати
Черткова Н.О.	Витрати – це вартість усіх матеріалів та послуг, що витрачаються	Затрати = витрати

Крім того, наприклад, Ф.Ф. Бутинець у своєму підручнику “Теорія бухгалтерського обліку” намагався детально дослідити та розмежувати трактування значень цих двох термінів. Такі розбіжності виникають, на його думку, через трактування в російській літературі термінів “расходы” (укр. – “видатки”), “затраты” (укр. – “витрати, затрати”) та “издержки” (укр. – “витрати, затрати”) вони сприймаються як синоніми.

Справедливо зазначає Л.В. Нападовська, що в сучасних вітчизняних та наукових виданнях, законодавчих актах, зокрема в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” широко застосовується лише поняття “витрати”, термін “затрати” не використовується. Його автоматично замінено терміном “витрати”, який, на думку професора Ф.Ф.Бутинця, має не тільки інший економічний зміст, але й інше призначення. Отож, поняття “затрати” не закріплено на законодавчому рівні, але виходячи з сутності даної категорії, його більш доцільно було би використовувати в цілях

управлінського обліку [28, с.27].

В економічній літературі зустрічається багато визначень терміна “витрати”. При всьому розмаїтті трактувань економічної сутності категорії “витрати” їх можна згрупувати у дві великі групи – трактування витрат із точки зору економічної теорії або бухгалтерського обліку, які суттєво різняться між собою (табл. 1.3). Визначення з економічної точки зору повніше розкривають власне економічний зміст категорії, а з бухгалтерської – економічні наслідки здійснення витрат після закінчення виробничого процесу [27, с.142].

Таблиця 1.3

Дефініції економічної сутності витрат

<i>Автори</i>	<i>Визначення витрат</i>
<i>Трактування сутності витрат із точки зору економічної теорії</i>	
В. Н. Селиванов, Л. К. Воронова	Витрати на виробництво продукції - складаються з видатків, пов'язаних із використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших видатків на її виробництво
І. І. Сидоров	Витрати - це трата енергії і тільки енергії, у тому числі інтелектуальної і фізичної енергії людини. На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і оборотних фондів, природних багатств
Є. А. Ананькіна, Н. Г. Данілочкіна	Витрати відображають вартість ресурсів, що використовуються в процесі діяльності підприємства з виробництва продукції, виконання робіт і здійснення послуг
М. Г. Грещак, О. С. Коцюба	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певної мети – це витрати підприємства
Р. Ентоні, Дж. Рис	Під витратами розуміють грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою
В. Г. Лебедєв, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев та ін.	Витрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів на визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються у собівартість продукції, робіт і послуг. При цьому у витрати на виробництво і реалізацію продукції включаються передвиробничі витрати, виробничі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням технологічних операцій, обслуговуванням і експлуатацією виробничого устаткування і машин, керуванням виробництвом і управлінські та комерційні витрати, пов'язані з загальним, адміністративним управлінням і збутом продукції
Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко	Витрати – найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазнаних підприємством на момент придбання товарів або послуг

Продовження табл. 1.3

<i>Автори</i>	<i>Визначення витрат</i>
Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер	Під витратами розуміють спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги
Ю. С. Цал-Цалко	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва
<i>Трактування сутності витрат з точки зору бухгалтерського обліку</i>	
П(С)БО 16 “Витрати”	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
О. Ф. Вербило, Є. В. Мних	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
В. Б. Івашкевич	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта
В. П. Савчук	Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства
П. Я. Юцявичене	Витрати – це спожиті затрати, тобто збільшення зобов'язань чи зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу (фінансового результату) звітного періоду

Трактування категорії “витрати” об'єднано у дві великі групи – з точки зору економічної теорії та з точки зору бухгалтерського обліку – не лише за сутністю. Кожну групу поєднує також час виникнення витрат та мета формування інформації про них. Так, часом виникнення “витрат першої групи” можна вважати момент реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства. “Витрати другої групи” настають у момент документально оформленого факту зменшення активів або збільшення зобов'язань, причому витрачання грошових коштів підприємства витратами не вважається. “Витрати з точки зору економічної теорії” формуються з метою подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. “Витрати з точки зору бухгалтерського

обліку” розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з оприлюдненої фінансової звітності.

Аналізуючи вищевикладені тлумачення сутності витрат, очевидно, що дослідникам облікового напрямку імпонує визначення, наведене в П(С)БО 16, яке більше характеризує наслідки збільшення витрат, ніж їхню економічну сутність. Тобто це визначення передає зміст витрат діяльності, які відображаються у Звіті про фінансові результати, але не виражає сутності категорії “витрати виробництва” на рівні виробничого процесу, оскільки відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується зміною розміру а ні активів, а ні пасивів підприємства, а призводить до змін у структурі активів підприємства.

В економічній літературі поряд із терміном “витрати” використовуються такі категорії, як “затрати” та “видатки”, які зазвичай трактують як синоніми. Л.В. Нападовська застосовує терміни “витрати” та “затрати” відповідно до бухгалтерського та управлінського обліку. У російськомовних виданнях спектр цих споріднених термінів ще ширший: “затраты”, “расходы”, “издержки”, “выплаты”. Поняття “затрати виробництва” і “витрати виробництва” вважає тотожними М. Врублевський, оскільки в основі їхнього визначення лежить вартісна оцінка основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів підприємства, спожитих у виробництві. О.О. Орлов, дотримуючись альтернативної позиції, вважає, що необхідно відокремити поняття “видатки”, “платежі”, “витрати”: “коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства. Момент видатків, сума яких фіксується в бухгалтерських документах, як правило, співпадає з постачанням цього засобу виробництва. Якщо відбувається виплата грошей із каси, з банківських та інших рахунків підприємства, це називається платежем... У разі використання того чи іншого виробничого фактора мова йде про виробничі витрати...” [28, с.274].

Зарубіжні автори В. Краличек, З. Лаучик та Л. Стракова зазначають, що “витрати в бухгалтерському обліку мають різні значення: зниження

господарських засобів у формі відшкодування ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), зменшення фінансових ресурсів в результаті їх відрахування та надходження в залежності від результатів господарської діяльності та, в кінці, у формі відображення переміщення засобів на активних рахунках [40, с.274].

О. Лотиш формулює термін “витрат” наступним чином: “як грошові витрати, які були, є і виникатимуть у результаті споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов’язані з виробництвом конкретного виду продукції з метою її подальшої реалізації й отримання прибутку” [40, с.275].

Колектив авторів А.Асаул, В.Лебедев, В.Кустарева, Т.Дроздова, та Т.Фоміна наголошують, що “затрати характеризують в грошовому вираженні обсяг ресурсів за визначений період, використаних на виробництво та збут продукції, та трансформуються в собівартості продукції, робіт і послуг”. “Витрати відображають зменшення платіжних засобів або іншого майна підприємства та відображаються в обліку на момент оплати” [40, с.276].

Узагальнення вищевикладеного свідчить про відсутність однозначності та єдності в трактуванні таких економічних дефініцій, як витрати, затрати, видатки, що говорить про “витрати” як складну багаторівневу економічну категорію. Вивчення та аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що кожен автор наголошує на певних нюансах терміна, залишаючи поза увагою інші. Намагання ввести у визначення всі аспекти, що супроводжують цю категорію, для практичних цілей управління витратами не потрібне. Вважаємо, що для ефективного управління витратами важливіша їхня класифікація за різними ознаками, які й будуть визначати методичні підходи до регулювання того чи іншого виду витрат. За словами Є.В. Мниха, “в умовах ринкової економіки виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їх розподілі за об’єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їх прибутковості. Завдання полягає не в їх мінімізації, а в досягненні такого

рівня, за яким їх визнають споживачі та які приносять відповідний прибуток виробникам...” [51, с.423].

Аналізуючи вищенаведені визначення витрат, необхідно додати ще один аспект у їхньому трактуванні. Вважаємо за доцільне розмежовувати ті витрати, які стосуються звичайної виробничої діяльності, й ті, що витрачені підприємством на інноваційні процеси. Специфіка останніх полягає в тому, що для забезпечення необхідного рівня рентабельності та прибутковості виробництва, а також конкурентоспроможності продукції, що виробляється, розмір таких витрат необхідно збільшувати. Адже ефективність діяльності підприємств значною мірою зумовлена їхньою здатністю швидко реагувати на зміни в темпах науково-технічного прогресу, їхньою можливістю впроваджувати нові процеси та виготовляти нову продукцію, тобто безпосередньо залежить від витрат на інноваційні процеси.

В свою чергу, витрати залежно від технології, організації та обсягу виробництва, видів продукції дуже різноманітні. Тому для науково обґрунтованого планування, обліку, обчислення собівартості продукції та проведення аналізу необхідно їх групувати й класифікувати за окремими ознаками. Класифікаційні ознаки мають охоплювати комплексне вивчення витрат та забезпечувати у потрібному розрізі їх групування.

Необхідно також зазначити, що навіть після впровадження кардинальних змін у системі ведення обліку та її переходу до зарубіжної практики, собівартість продукції вітчизняних підприємств залишається високою, що робить її неконкурентоспроможною на зовнішніх ринках, а нерідко і на внутрішньому (особливо це стосується промислових підприємств). На практиці така ситуація призводить до скорочення обсягів виробництва. Тому потрібно чітко контролювати склад витрат, які формують собівартість продукції. Для організації бухгалтерського обліку процесу виробництва у цьому може допомогти розроблена та затверджена класифікація витрат підприємства, яка залежить від масштабів виробництва, технології, кількості працівників, продукції. Тобто, класифікація витрат – це

обґрунтоване групування витрат за відповідними ознаками для їх більшої деталізації та розуміння (табл.1.4) [49, с.241].

Таблиця 1.4

Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознака	Види
В залежності від видів діяльності	- витрати, які виникають у процесі операційної діяльності; - витрати, які виникають у процесі інвестиційної діяльності; - витрати, які виникають у процесі фінансової діяльності
За економічним змістом (елементами витрат)	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші витрати
За відношення до виробничого процесу	- основні; - накладні
За способами включення до собівартості	- прямі; - непрямі
За відношенням до звітного періоду	- витрати поточного періоду; - витрати минулого періоду; - витрати майбутнього періоду
За центрами відповідальності	- витрати виробництва; - витрати цеху; - витрати дільниці; - витрати функціональних служб
За способом відображення в звітності	- спожиті (витрати звітного періоду); - неспожиті (витрати майбутніх періодів)
За ступенем залежності від обсягів діяльності	- змінні; - постійні
За складом витрат	- одноелементні; - комплексні

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів. При цьому, чим більше виділено ознак класифікації,

тим вища ступінь пізнання об'єктів. З метою задоволення потреб різних груп споживачів ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було за їх допомогою отримати найбільш повну інформацію.

Під операційними витратами прийнято розуміти виражені в грошовій формі витрати матеріальних, трудових, нематеріальних, фінансових ресурсів для здійснення операційної діяльності. Саме тому, найбільш значущими серед перелічених витрат є операційні витрати, які найбільш повно розкривають сферу діяльності підприємства. Простіше кажучи, операційні витрати часто називаються вартістю ведення господарської діяльності підприємства. Із операційною діяльністю найтісніше пов'язане поняття “собівартість”. Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції. Це показник, який використовується для контролю за використанням виробничих ресурсів, визначає економію ефективності проведення економічних заходів, формування ціни. Тому, зниження собівартості продукції виступає основним джерелом до збільшення розміру прибутку.

Операційні витрати поділяються на ті, які включаються у виробничу собівартість продукції і ті, які не включаються у собівартість (рис. 1.3) [7, с.222].

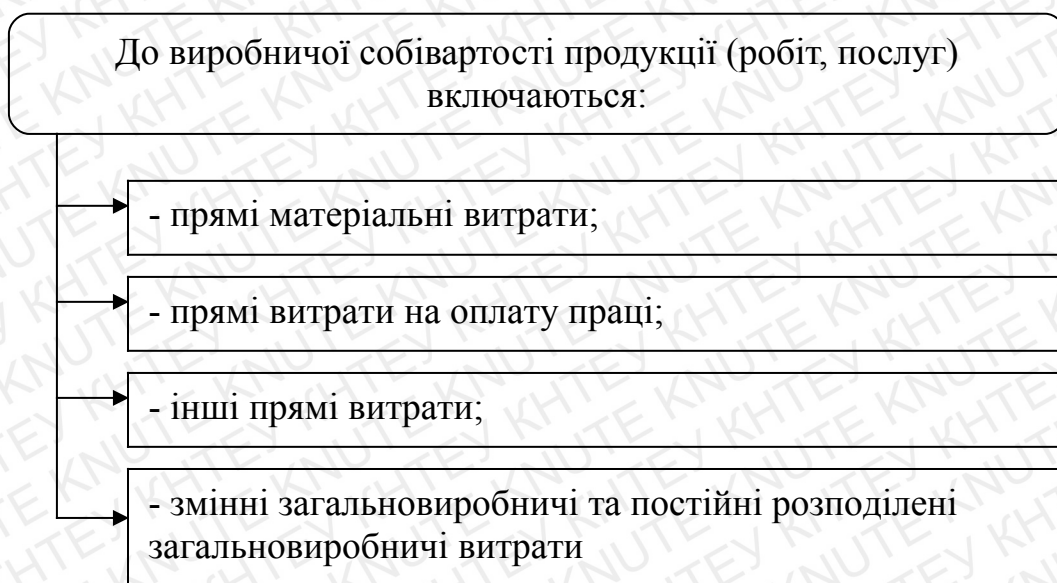


Рис.1.3. Поділ витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

В табл. 1.5 наведена номенклатура (склад) статей загальнови­робничих витрат [48, с.445].

Таблиця 1.5

Номенклатура (склад) статей загальнови­робничих витрат

№ n/n	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, ділянками тощо; відрахування на і соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів
2	Амортизація	Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів загальнови­робничого призначення
3	Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, і страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнови­робничого призначення
4	Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
5	Витрати на удосконалення технології та організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, купівельні комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальнови­робничого персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг
7	Витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища	Витрати, пов'язані із забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів
8	Інші втрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і ютової продукції на склади, недостача незавершеного виробництва, недостача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо

До складу прямих матеріальних витрат відносяться вартість основних матеріалів та сировини, що утворюють основу виготовлення продукції, купівельних напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих в процесі виробництва.

До складу прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, наданні послуг або виконанні робіт.

До складу інших прямих витрат відносять всі інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, а також відрахування на соціальні заходи, плата за оренду майнових та земельних паїв, втрати від браку, амортизація.

Крім витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції, на підприємствах мають місце витрати, що пов'язані також із операційною діяльністю, але до собівартості не включаються. Такі витрати є витратами періоду та вони одразу списуються на фінансовий результат (рис. 1.4) [8, с.57].

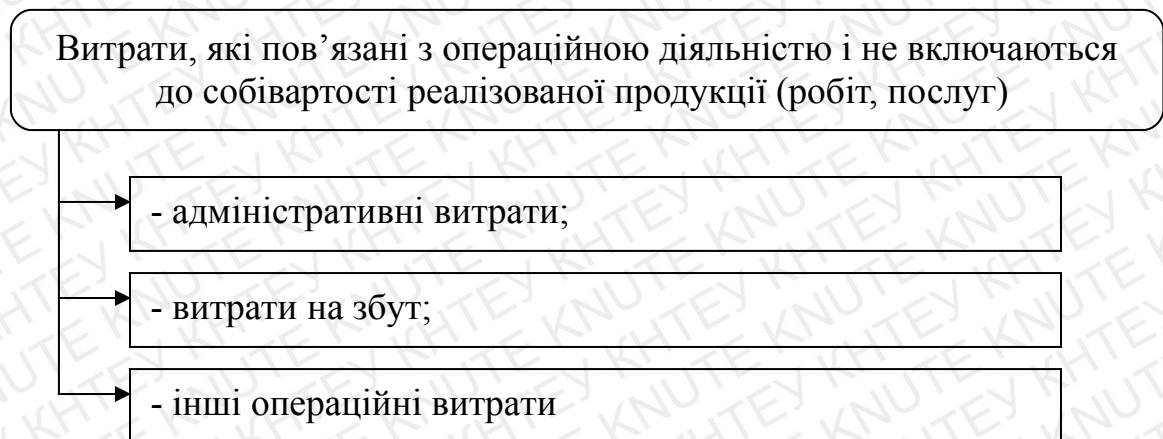


Рис.1.4. Склад витрат, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Всі загальновиробничі витрати групуються на дві групи: змінні та постійні (рис. 1.5) [43, с.327].

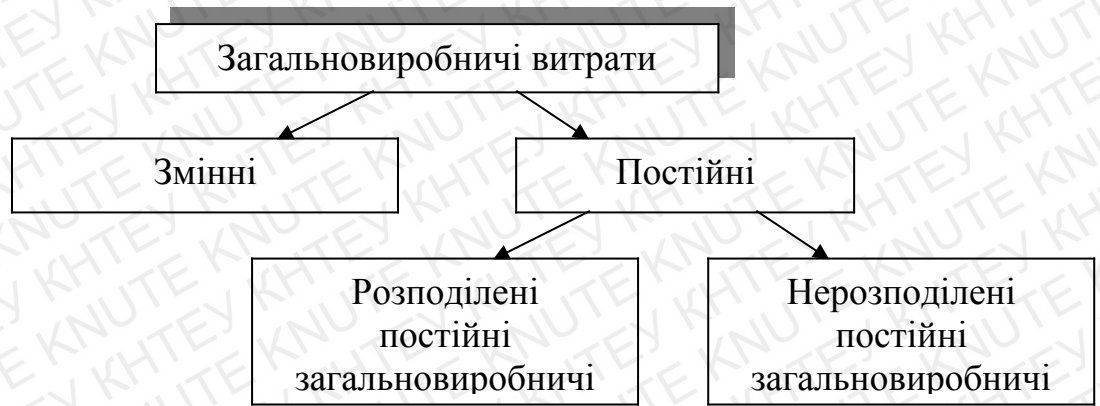


Рис. 1.5. Поділ загальновиробничих витрат

Змінними називаються витрати, абсолютний розмір яких прямо залежить від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. До цього роду витрат можна віднести: витрати сировини і матеріалів, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників виробничих підрозділів підприємства тощо.

Загальну схему поведінки змінних витрат можна представити за допомогою рис. 1.6.

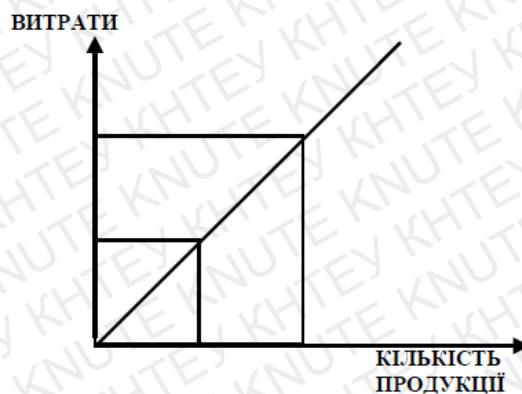


Рис. 1.6. Загальна схема поведінки змінних витрат

Зауважимо, що поведінка змінних витрат може відповідати графіку, наведеному на рис. 1.6 за умови, коли ціни на придбані у постачальників матеріали не зменшуються залежно від обсягів їх закупівлі, а також використання на підприємстві прямої відрядної системи оплати праці, яка передбачає пряму залежність заробітної плати виробничих працівників від

кількості та якості виготовленої продукції, або обсягів виконаних ними робіт [45, с.81].

Поряд з тим, спираючись на практику роботи підприємств (диференціації цін в сторону зменшення при зростаючих обсягах закупівлі у постачальників матеріалів та комплектуючих, застосування відрядно-преміальної, або відрядно-прогресивної систем оплати праці) змінні витрати виступають здебільшого як умовно-змінні. Схему поведінки умовно-змінних витрат представлено на рис. 1.7.

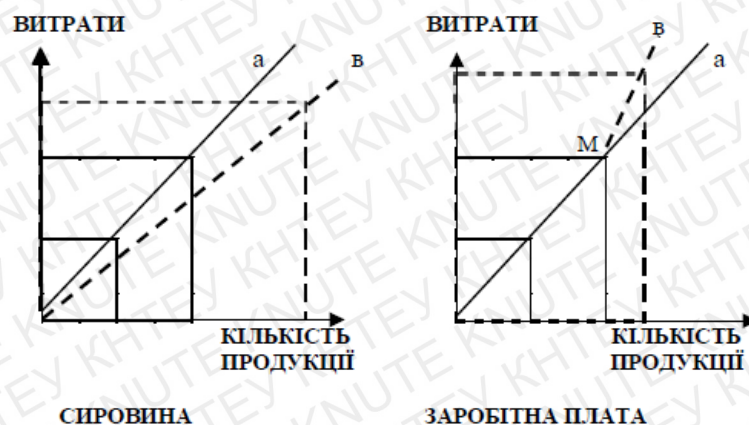


Рис. 1.7. Схема поведінки умовно-змінних витрат

Як видно з рис. 1.7, при значному зростанні обсягів закупівлі підприємством сировини (за умови зменшення закупівельних цін постачальником) кількість виробленої продукції зростає більшими темпами, аніж вартість спожитої сировини на її виробництво (див. позначене пунктиром), що свідчить у кінцевому підсумку про зменшення матеріаломісткості продукції.

У свою чергу, що стосується заробітної плати, то, враховуючи зацікавленість керівництва в зростанні виробництва продукції, на підприємстві може бути запроваджена або відрядно-прогресивна система оплати праці (передбачає запровадження зростаючих розцінок залежно від кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг понад встановлену норму), або відрядно-преміальна система оплати праці (крім оплати за звичайними розцінками, передбачає також преміювання працівників

за перевиконання завдання, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт). Схему поведінки витрат на оплату праці при використанні відрядно-преміальної або відрядно-прогресивної систем оплати праці за умов перевиконання працівниками виробничого завдання (позначеного літерою М) показано на рис. 1.8 [45, с.86].

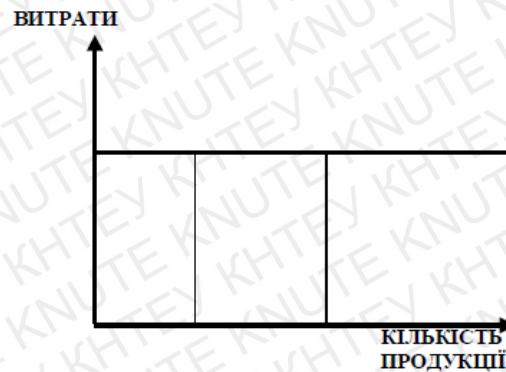


Рис. 1.8. Загальна схема поведінки постійних витрат

Як видно з рис. 1.8, до певної міри (позначки М) витрати на оплату праці мають пряму залежність від кількості виробленої продукції. В подальшому після перевиконання поставленого завдання витрати на оплату праці зростають більшими темпами, ніж зростає кількість виробленої продукції (див. позначене пунктиром). Отже, виступаючи змінними (або умовно-змінними) по відношенню до обсягів виробництва, заробітна плата і матеріали поряд з тим є постійними (або умовно-постійними) витратами з розрахунку на одиницю виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Постійними називаються витрати, величина яких залишається незмінною при збільшенні або зменшенні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг. До цього роду витрат можна віднести: амортизацію обладнання, страхування майна, орендну плату, адміністративні витрати, витрати на збут тощо. Загальну схему поведінки постійних витрат представлено на рис. 1.8 [45, с.87].

Зауважимо, що представленому на рис 1.7 графіку поведінки постійних витрат, як правило, на практиці відповідають такі витрати, як: амортизація,

страхові платежі, орендна плата та ін. Поряд з тим, спираючись на практику роботи підприємств такі постійні витрати, як адміністративні витрати та витрати на збут, здебільшого виступають як умовно-постійні. Варіанти поведінки умовно-постійних витрат представлено на рис. 1.9 [45, с.91].

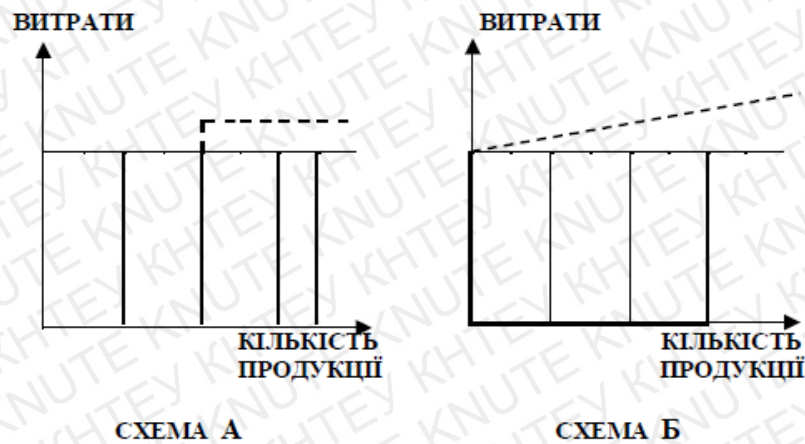


Рис. 1.9. Варіанти поведінки умовно-постійних витрат

Як видно з рис. 1.9. при зростанні обсягів виробництва відбувається лише незначне зростання (раптове або поступове) умовно постійних витрат, яке може бути відображене графічно як схемами А і Б (див. позначене пунктиром), так і іншими варіантами. Так, виступаючи постійними (або умовно-постійними) по відношенню до обсягів виробництва, амортизація, адміністративні витрати, витрати на збут та ін. є поряд з тим змінними (або умовно-змінними) витратами з розрахунку на одиницю виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Підводячи підсумок, необхідно також зазначити, що економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, калькулювання собівартості. Правильний вибір класифікації ознак є запорукою своєчасного одержання необхідної управлінської інформації.

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту сильно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тобто будь-яка складова підприємницької діяльності потребує регулювання з боку держави та визнання на міждержавному рівні, а система бухгалтерського обліку, аналізу та контролю за витратами сучасних підприємств не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення.

Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку, аналізу і контролю витрат операційної діяльності підприємства.

Регулювання бухгалтерського обліку в частині його методології – це завжди організаційний аспект, який на сьогодні мало досліджується. Нагальна потреба у дослідженні відбулася у період переходу економіки України до ринкових умов. Реформування обліку витрат згідно міжнародних стандартів вимагає спершу вирішення проблеми на національному рівні. Міжнародний досвід свідчить про різноманітні підходи до цієї дискусії в різних системах обліку. Вершиною правового регулювання бухгалтерського життя виступає законодавство – це певна кількість обов'язкових актів, що видаються органами державної влади у встановленому порядку (рис. 1.10) [48, с.446].

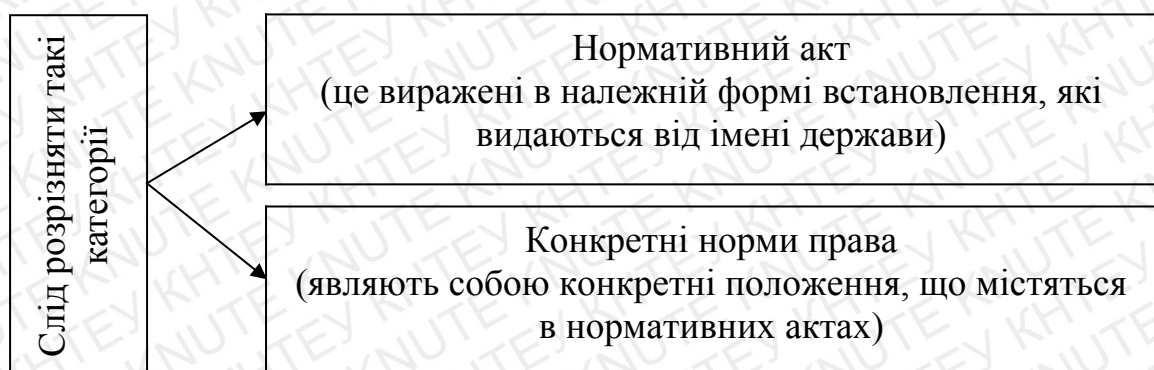


Рис.1.10. Поділ нормативно-правових категорій

На основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) в Україні розроблені та діють національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО. Для того, щоб регулювати систему бухгалтерського обліку та встановити єдині правила в Україні сформовано єдину нормативну базу обліку витрат операційної діяльності, яка знайшла своє відображення у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(с)БО 16 “Витрати”, МСБО 23 “Витрати на позики”, Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності, МСБО 2 “Запаси”, МСБО “Основні засоби”, МСБО 38 “Нематеріальні активи” та ін. Правова інформація щодо витрат підприємства формує ціль щодо забезпечення функцій управління, аналізу, контролю та прогнозування щодо даних категорій на майбутні періоди.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають обґрунтованим інструментом щодо зростання зрозумілості інформації, формують оцінку активів та зобов’язань, підвалини визнання доходів і витрат, що дозволяє усвідомити та запобігти підприємством очікуваних ризиків, зіставляти ефективність господарювання за попередні звітні періоди з метою оцінки фінансового потенціалу та розробки управлінських рішень.

Державне регулювання бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності створюється з метою створення єдиних правил щодо організації обліку. Більшість вітчизняних вчених, зокрема Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець виділяють п’ять рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності (рис. 1.11) [23, с.183].

Українська національна система обліку витрат операційної діяльності розвивається динамічно та складається з підсистем, які можна згрупувати в певні рівні з розгалуженою ієрархічною структурою. Кожен з рівнів нормативно-правового регулювання включає той ряд нормативів, які на своєму етапі підтримують злагоджене функціонування процесів бухгалтерського обліку на національному рівні.

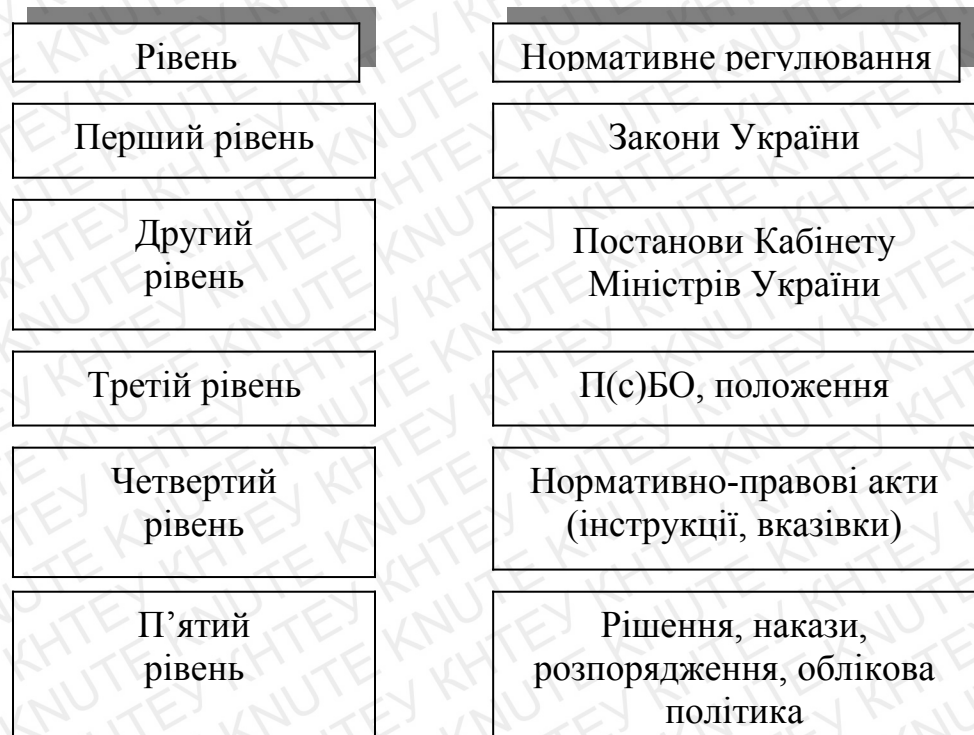


Рис.1.11. Рівні нормативно-правового регулювання в Україні

Проте, виділяють інші рівні нормативного регулювання, які охоплюють і міжнародну арену. Таким чином, можна стверджувати про велику розгалуженість, масштабність та важливість цього питання у дослідженні. Так, А. П. Бархатов виокремлює чотири рівні нормативно регулювання бухгалтерського обліку наведені нижче у рис.1.12 [19, с.22].

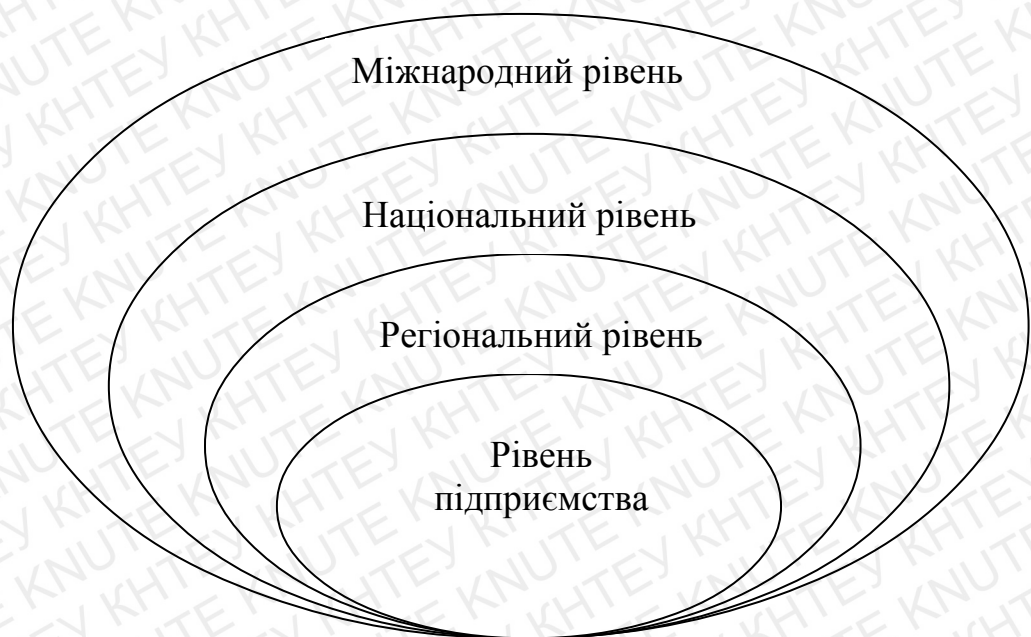


Рис.1.12. Рівні нормативного регулювання

Вважаємо, що до них доцільно додати рівень підприємства, оскільки і на мікрорівні приймаються важливі нормативні акти, зокрема в сфері організації бухгалтерського обліку.

Національні стандарти фінансового обліку розробляються і використовуються в кожній країні, їх застосування обмежене кордонами країни, хоч через економічні причини деякі національні стандарти насамперед GAAP все ж суттєво вплинули на міжнародні стандарти.

Виходячи з особливостей діяльності конкретного підприємства окремі питання повинні врегульовуватися нормативними актами керівника, які формують четвертий мікрорівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку [25, с.253].

Основною проблемою нормативного регулювання бухгалтерського обліку ще з часів його зародження є складність у трактуванні нормативних актів. Загалом із усього викладеного в нормативних актах про доходи та витрати операційної діяльності ми, насамперед, повинні з'ясувати сенс і мету, що не завжди буває просто, оскільки саме зерно істини буває “сховане” дуже глибоко.

Якщо брати до уваги міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, то доходи і витрати розглядаються як частина елемента фінансової звітності зображеного на рис. 1.13 [24, с.130].

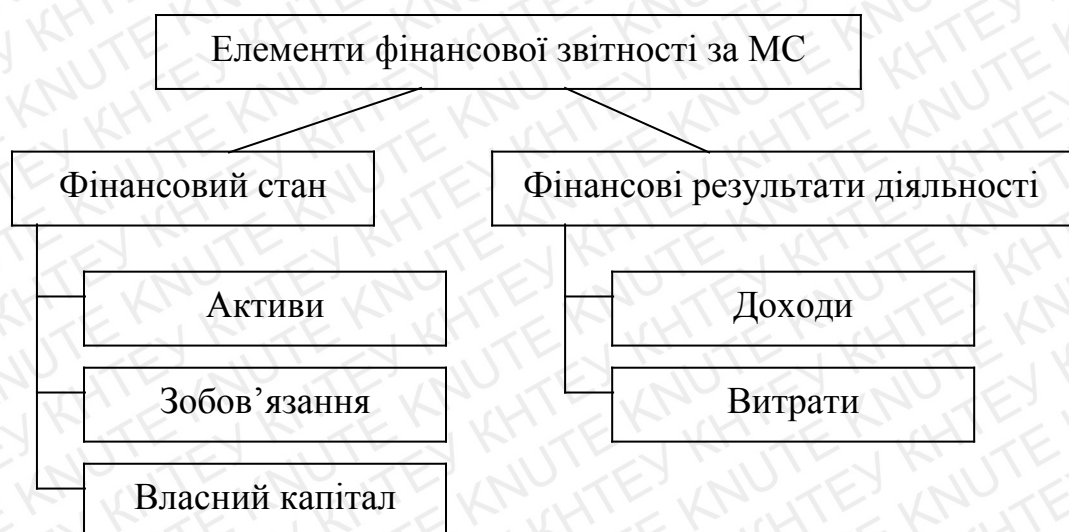


Рис. 1.13. Елементи фінансової звітності за МС

Оцінка елементів фінансової звітності є процедурою визначення суми потоків грошових коштів підприємства за якою вони будуть визнані та відображені у інших формах звітності. Інформація про доходи, прибутки (збитки) за МС зачіпляє усі форми звітності, але найбільш точно відображена у Звіті про прибутки та збитки.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності має ряд переваг, а саме (рис. 1.14) [30, с.26]:

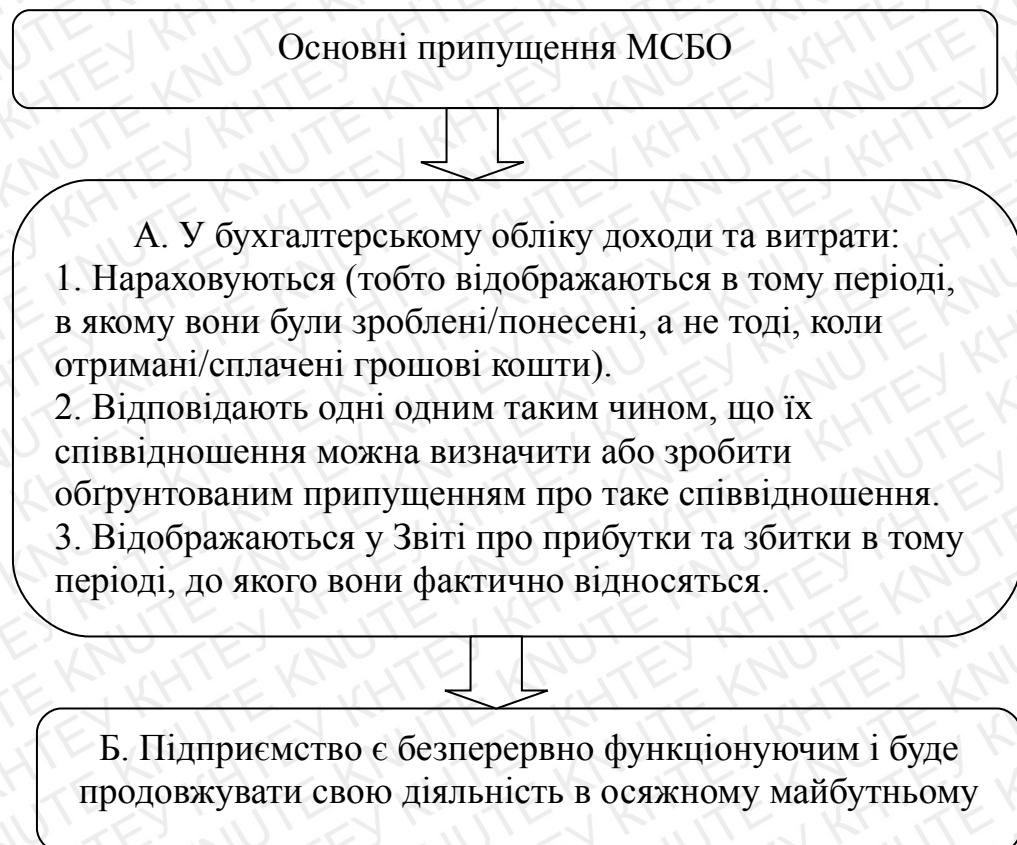


Рис. 1.14. Основні припущення за МСБО

- забезпечує порівняність звітності з іншими підприємствами;
- надає надійність інформації;
- дає можливість залучати іноземні інвестиції і позики, вихід на світові ринки збуту;
- викликає більшу довіру з боку потенційних іноземних інвесторів;
- дає можливість отримати необхідну інформацію для того, щоб прийняти рішення;

- прозорість інформації, через дотримання правил її складання, а також наявністю великої кількості пояснень до неї.

Важливою умовою при удосконаленні діючих національних стандартів є конкретизація певних понять та термінів, зближення діючих вітчизняних стандартів обліку витрат з податковим законодавством України, розробка єдиного підходу до оцінки, обліку, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання. А також застосування МС для складання фінансової звітності, що виступить запорукою прозорості інформації, через дотримання єдиних правил та поясненнями.

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

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи і витрати треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Нормативна інформація щодо фінансових результатів діяльності підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування доходів і витрат. Правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності фінансових результатів чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку. Огляд нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження наведено у Додатку А.

Крім нормативної бази, під час написання дипломної роботи були використані монографії, посібники та періодична література з питань обліку, аналізу і контролю доходів та витрат, перелік та характеристика яких наведені в Додатку Б.

1.3. Організаційно-економічна характеристика бази дослідження

Об'єктом дослідження у роботі виступає фінансово-господарська діяльність приватного підприємства ТОВ “БАНЕРС”.

Товариство засноване шляхом об'єднання майна (внесків) учасників відповідно до Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Законів України “Про господарські товариства”, “Про зовнішньоекономічну діяльність” та іншого чинного законодавства України для здійснення господарської діяльності на основі повного господарського розрахунку, самофінансування та самоокупності.

ТОВ “БАНЕРС” є юридичною особою, може від свого імені укладати договори, набувати майнові та пов'язані з ними немайнові права, орендувати та відчужувати майно, нести обов'язки, може бути позивачем і відповідачем у суді, господарському суді, третейському суді. Держава та акціонери не відповідають за зобов'язаннями закритого акціонерного товариства, а закрите акціонерне підприємство не відповідає за зобов'язаннями держави та акціонерів.

ТОВ “БАНЕРС” діє на принципах повного господарського розрахунку, здійснює вільний вибір видів підприємницької діяльності, вибирає постачальників та споживачів продукції, товарів, робіт, послуг, несе відповідальність за результати своєї діяльності, за виконання взятих на себе обов'язків по укладених договорах, перед держбюджетом і банками та перед своїми акціонерами.

ТОВ “БАНЕРС” має відокремлене майно, самостійний баланс, круглу печатку зі своїм найменуванням, фірмові бланки, кутовий штамп з власним найменуванням та штампи для діловодства, бланки, знак для товарів та послуг, іншу атрибутику юридичної особи, може від свого імені володіти, користуватися та розпоряджатися власним майном відповідно до його призначення та предмету діяльності, має розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах спеціалізованих і комерційних банків, відкриті у встановленому порядку.

Товариство у своїй діяльності керується діючим законодавством України, власним Статутом, також внутрішніми правилами процедур, регламентами та іншими локальними нормативними актами.

ТОВ “БАНЕРС” знаходиться за адресою: 01133, м. Київ, вул. Євгена Коновальця, буд. 36Б, літера А2.

Основними видами діяльності ТОВ “БАНЕРС” є:

- надання в оренду сільськогосподарських машин та устаткування;
- допоміжна діяльність у рослинництві;
- оптова торгівля сільськогосподарськими машинами та устаткуванням;
- оптова торгівля верстатами;
- оптова торгівля іншими машинами та устаткуванням;
- оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами;
- діяльність посередників у торгівлі сільськогосподарською сировиною, живими тваринами, текстильною сировиною та напівфабрикатами;
- оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням та кормами для тварин;
- діяльність посередників у торгівлі товарами широкого асортименту;
- неспеціалізована оптова торгівля;
- надання в оренду та експлуатацію власного чи орендованого

нерухомого майна;

- діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування;
- оптова торгівля іншими товарами господарського призначення;
- виробництво олії та тваринних жирів;
- ремонт побутових приладів, домашнього та садового обладнання;
- надання інших інформаційних послуг;
- інвестиційна діяльність;
- складські послуги;
- здавання під найм земельних ділянок;
- рекламна діяльність, в тому числі виготовлення рекламної продукції;
- інші види діяльності, які не суперечать чинному законодавству.

ТОВ “БАНЕРС” самостійно визначає напрямок своєї господарської діяльності і розпоряджається виробленою продукцією і отриманим доходом згідно з чинним законодавством.

На підприємстві постійно працюють 11 чоловік.

ТОВ “БАНЕРС” – це середнє за розміром приватне підприємство, яке виробляє якісну продукцію, виконує роботи та надає послуги, що користуються попитом у споживачів. Підприємство має достатньо необхідних засобів, як виробничих, так і трудових, для ефективного прибуткового функціонування згідно з його призначенням.

Прибуток підприємства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат та витрат на оплату праці. Підприємство не займається благодійністю. З балансового прибутку підприємства вносяться передбачені законодавством України податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, одержаний після зазначення розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами, залишається у повному розпорядженні підприємства.

Використовуючи бухгалтерську звітність підприємства ТОВ “БАНЕРС” (Додатки В-Д), визначимо динаміку показників, що

характеризують матеріально-технічну базу підприємства за 2015-2017 рр.
Результати розрахунків динаміки активу балансу запишемо до табл. 1.6-1.7.

Таблиця 1.6

Динаміка абсолютних відхилень показників активу балансу

ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр., тис.грн.

Показники	Роки			Абсолютне відхилення (+,-)		
	2015	2016	2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2015
<i>1. Необоротні активи</i>						
Основні засоби	44 147,8	51 955,6	58 360,5	6 404,9	7 807,8	14 212,7
Незавершені капітальні інвестиції	1 363,1	9 178,4	3 910,5	-5 267,9	7 815,3	2 547,4
Інші необоротні активи	-	1 526,7	2 026,5	499,8	1 526,7	2 026,5
Усього за розділом 1	45 510,9	62 660,7	64 297,5	1 636,8	17 149,8	18 786,6
<i>2. Оборотні активи</i>						
Запаси	1 630,0	558,6	1 912,3	1 353,7	-1 071,4	282,3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	14 360,3	15 627,2	22 043,9	6 416,7	1 266,9	7 683,6
Гроші та їх еквіваленти	11,4	5,2	83,4	78,2	-6,2	72,0
Витрати майбутніх періодів	6 662,0	954,3	199,2	-755,1	-5 707,7	-6 462,8
Інші оборотні активи	65,7	1 577,4	138,8	-1 438,6	1 511,7	73,1
Усього за розділом 2	22 729,4	18 722,7	24 377,6	5 654,9	-4 006,7	1 648,2
БАЛАНС	68 240,3	81 383,4	88 675,1	7 291,7	13 143,1	20 434,8

Таблиця 1.7

Динаміка темпу приросту показників активу балансу

ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр., тис.грн.

Показники	Роки			Темп приросту, %		
	2015	2016	2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2015
<i>1. Необоротні активи</i>						
Основні засоби	44 147,8	51 955,6	58 360,5	12,3	17,7	32,2
Незавершені капітальні інвестиції	1 363,1	9 178,4	3 910,5	-57,4	573,3	186,9
Інші необоротні активи	-	1 526,7	2 026,5	32,7	-	-
Усього за розділом 1	45 510,9	62 660,7	64 297,5	2,6	37,7	41,3

Продовження табл. 1.7

2. Оборотні активи						
Запаси	1 630,0	558,6	1 912,3	242,3	-65,7	17,3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	14 360,3	15 627,2	22 043,9	41,1	8,8	53,5
Гроші та їх еквіваленти	11,4	5,2	83,4	1 503,8	-54,4	631,6
Витрати майбутніх періодів	6 662,0	954,3	199,2	-79,1	-85,7	-97,0
Інші оборотні активи	65,7	1 577,4	138,8	-91,2	2 300,9	111,3
Усього за розділом 2	22 729,4	18 722,7	24 377,6	30,2	-17,6	7,3
БАЛАНС	68 240,3	81 383,4	88 675,1	9,0	19,3	29,9

Згідно із даними табл. 1.6 та табл. 1.7 видно, що загальна вартість майна ТОВ “БАНЕРС” у 2017 р. зростає на 20 434,8 тис.грн. порівняно з 2015р., тоді як у 2017 р. порівняно з 2016 р. зростає на 7291,7 тис.грн. Загалом значне збільшення валюти балансу у 2017 році оцінюється позитивно, оскільки суттєво збільшилися можливості підприємства для виробництва та реалізації продукції.

Результати табл. 1.6 та 1.7 унаочнено на рис. 1.15.

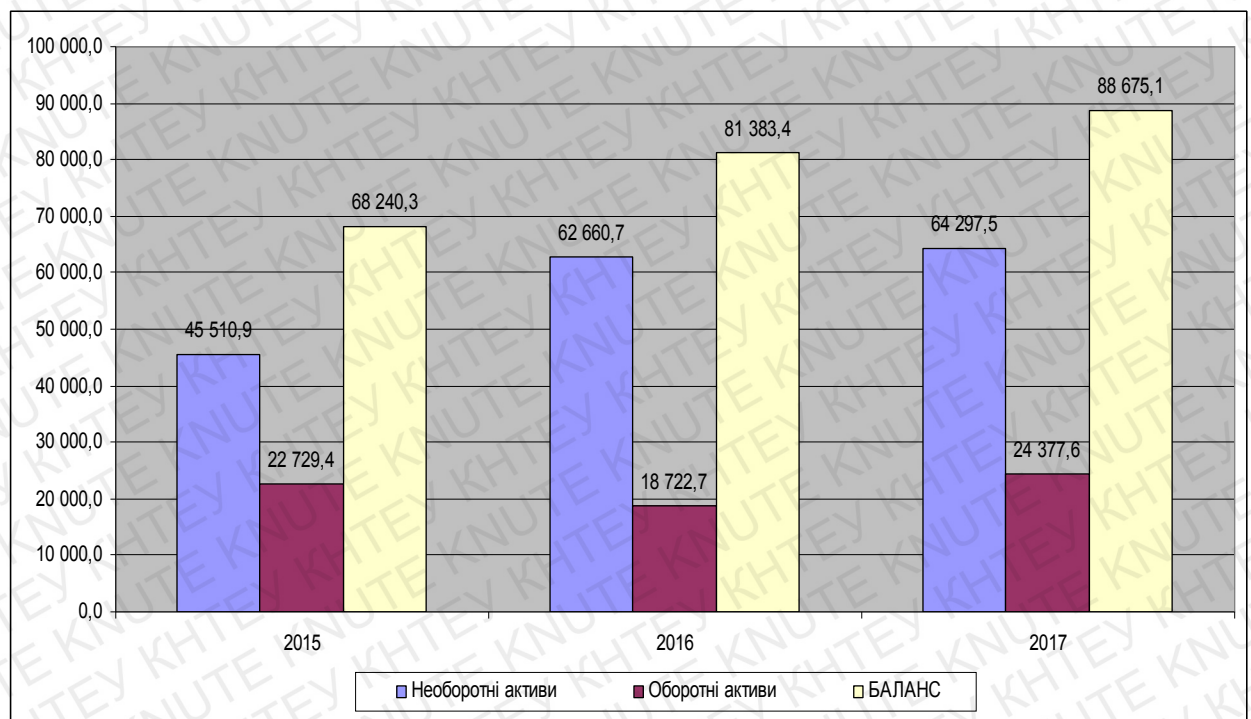


Рис. 1.15. Динаміка показників активу балансу ТОВ “БАНЕРС”

за 2015-2017 рр., тис. грн.

Розглянемо причини, що вплинули на зміни валюти балансу. Так, відповідно до проведеного аналізу збільшення майна підприємства спричинено зростанням вартості оборотних активів на 2,6% та необоротних активів на 30,2% у 2017 р. порівняно з 2016 р. При цьому серед необоротних активів зросли запаси підприємства на 242,3%, що є гарною тенденцією, сильно зросла дебіторська заборгованість на 41,1%, що є поганою тенденцією, зросли грошові кошти на 1503,8%, що є гарною тенденцією.

Результати розрахунків динаміки пасиву балансу запишемо до табл. 1.8 -1.9.

Таблиця 1.8

Динаміка абсолютних відхилень показників пасиву балансу

ТОВ "БАНЕРС" за 2015-2017 рр., тис.грн.

Показники	Роки			Абсолютне відхилення (+,-)		
	2015	2016	2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2015
<i>1. Власний капітал</i>						
Зареєстрований (пайовий) капітал	320,0	320,0	320,0	0,0	0,0	0,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	54,2	-876,7	-833,6	43,1	-930,9	-887,8
Усього за розділом 1	374,2	-556,7	-513,6	43,1	-930,9	-887,8
<i>2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення</i>						
	1,9	76 528,3	74 180,8	-2 347,5	76 526,4	74 178,9
Усього за розділом 2	1,9	76 528,3	74 180,8	-2 347,5	76 526,4	74 178,9
<i>3. Поточні зобов'язання</i>						
Поточна кредиторська заборгованість	22 985,7	2386,1	2650,9	264,8	-20 599,6	-20 334,8
Інші поточні зобов'язання	44 889,5	3 025,7	12 357,0	9 331,3	-41 863,8	-32 532,5
Усього за розділом 3	67 864,2	5 411,8	15 007,9	9 596,1	-62 452,4	-52 856,3
БАЛАНС	68 240,3	81 383,4	88 675,1	7 291,7	13 143,1	20 434,8

Динаміка темпу приросту показників пасиву балансу

ТОВ "БАНЕРС" за 2015-2017 рр., тис.грн.

Показники	Роки			Темп приросту, %		
	2015	2016	2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2015
<i>1. Власний капітал</i>						
Зареєстрований (пайовий) капітал	320,0	320,0	320,0	0,0	0,0	0,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	54,2	-876,7	-833,6	-4,9	-1 717,5	-1 638,0
Усього за розділом 1	374,2	-556,7	-513,6	-7,7	-248,8	-237,3
<i>2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення</i>						
	1,9	76 528,3	74 180,8	-3,1	4 027 705,3	3 904 152,6
Усього за розділом 2	1,9	76 528,3	74 180,8	-3,1	4 027 705,3	3 904 152,6
<i>3. Поточні зобов'язання</i>						
Поточна кредиторська заборгованість	22 985,7	2386,1	2650,9	11,1	-89,6	-88,5
Інші поточні зобов'язання	44 889,5	3 025,7	12 357,0	308,4	-93,3	-72,5
Усього за розділом 3	67 864,2	5 411,8	15 007,9	177,3	-92,0	-77,9
БАЛАНС	68 240,3	81 383,4	88 675,1	9,0	19,3	29,9

Проаналізуємо динаміку формування капіталу підприємства з точки зору визначення, які фінансові джерела є у наявності у підприємства для створення своєї матеріально-технічної бази.

Аналізуючи дані табл. 1.8 та табл. 1.9, необхідно відмітити, що:

- активи підприємства сформовані не за рахунок власних коштів, а за рахунок довгострокових банківських кредитів та інших зобов'язань;
- статутний капітал товариства не росте, що не є гарною тенденцією;
- у 2017 р. порівняно з 2016 р. зменшився непокритий збиток, який підприємство одержало у процесі виконання власної операційної діяльності;
- у 2017 р. порівняно з 2016 р. зменшилося цільове фінансування та забезпечення на 2347,5 тис.грн. або на 3,1%, тобто товариство користується довгостроковими кредитами банків, що з нашої точки зору, є перевагою в роботі менеджерів;

- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги збільшилася у 2017 р. порівняно з 2016 р. на 264,8 тис.грн. або на 11,1%;
- намітилося зростання у 2017 р. на 308,4% порівняно з 2016 р. інших поточних зобов'язань. Їх доля в балансі є суттєвою, вони впливають на платоспроможність та ліквідність підприємства, тому тенденція до зростання має місце і це насторожує.

Результати табл. 1.8 та 1.9 унаочнено на рис. 1.16.

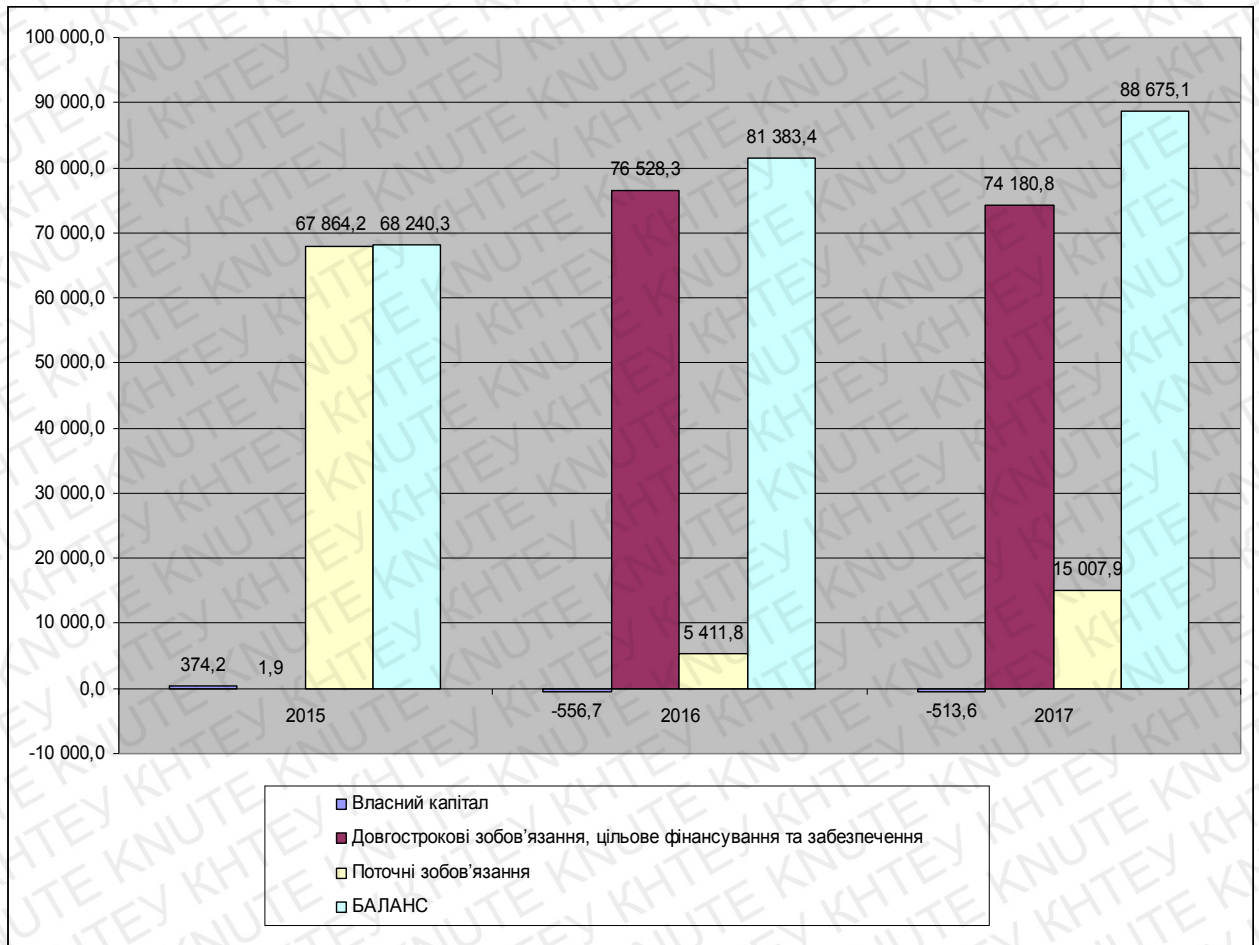


Рис. 1.16. Динаміка показників пасиву балансу ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр., тис.грн.

Визначимо зміни у фінансово-економічному становищі ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр. Результати розрахунків запишемо до табл. 1.10 та 1.11.

Таблиця 1.10

Динаміка абсолютних показників фінансових результатів діяльності
підприємства ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр., тис.грн.

Показники	Роки			Абсолютне відхилення (+,-)		
	2015	2016	2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2015
<i>I</i>	2	3	4	5	6	7
Виручка (дохід) від реалізації	10 688,0	17 819,1	20 091,9	2 272,8	7 131,1	9 403,9
Інші операційні доходи	5 339,6	3 328,3	880,5	-2 447,8	-2 011,3	-4 459,1
Інші доходи	1 335,0			0,0	-1 335,0	-1 335,0
Разом доходи	17 362,6	21 147,4	20 972,4	-175,0	3 784,8	3 609,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	10 727,8	19 334,9	19 733,0	398,1	8 607,1	9 005,2
Валовий прибуток (збиток)	6 634,8	1 812,5	1 239,4	-573,1	-4 822,3	-5 395,4
Інші операційні витрати	5 817,9	1 740,6	1 086,7	-653,9	-4 077,3	-4 731,2
Інші витрати	763,3	22,1	100,1	78,0	-741,2	-663,2
Разом витрати	17 309,0	21 097,6	20 919,8	-177,8	3 788,6	3 610,8
Фінансові результати від операційної діяльності до оподаткування	53,6	49,8	52,6	2,8	-3,8	-1,0
Податок на прибуток	11,0	9,0	9,5	0,5	-2,0	-1,5
Чистий прибуток (збиток)	42,6	40,8	43,1	2,3	-1,8	0,5

З табл. 1.10 видно, що за період 2015-2017 рр. спостерігалось збільшення майже всіх показників фінансових результатів діяльності підприємства, окрім інших операційних доходів та інших доходів, які зменшилися за аналізований період на 2447,8 тис.грн. (на 73,5%) та на 4459,1 тис.грн. (на 83,5%) відповідно. Зменшення інших операційних доходів та інших доходів свідчить про необхідність перегляду та поліпшення фінансово-інвестиційної політики підприємства.

Таблиця 1.11

Аналіз динаміки фінансових результатів діяльності ТОВ “БАНЕРС”

за 2015-2017 рр., тис.грн.

Показники	Роки			Темп приросту, %		
	2015	2016	2017	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2015
<i>I</i>	2	3	4	5	6	7
Виручка (дохід) від реалізації	10 688,0	17 819,1	20 091,9	12,8	66,7	88,0
Інші операційні доходи	5 339,6	3 328,3	880,5	-73,5	-37,7	-83,5
Інші доходи	1 335,0				-100,0	-100,0
Разом доходи	17 362,6	21 147,4	20 972,4	-0,8	21,8	20,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	10 727,8	19 334,9	19 733,0	2,1	80,2	83,9
Валовий прибуток (збиток)	6 634,8	1 812,5	1 239,4	-66,7	-261,1	-368,5
Інші операційні витрати	5 817,9	1 740,6	1 086,7	-37,6	-70,1	-81,3
Інші витрати	763,3	22,1	100,1	352,9	-97,1	-86,9
Разом витрати	17 309,0	21 097,6	20 919,8	-0,8	21,9	20,9
Фінансові результати від операційної діяльності до оподаткування	53,6	49,8	52,6	5,6	-7,1	-1,9
Податок на прибуток	11,0	9,0	9,5	5,6	-18,2	-13,6
Чистий прибуток (збиток)	42,6	40,8	43,1	5,6	-4,2	1,2

Аналізуючи дані табл. 1.10 та 1.11, можна також побачити, що:

- доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за 2017р. виросли на 9403,9 тис.грн. (на 88%) порівняно з 2015 р. та виросли за 2017 р. на 2272,8 тис.грн. (на 12,8%) порівняно з 2016 р., що, безумовно, є позитивним фактом. У 2016 р. порівняно з 2015 р. доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилась на 7131,1 тис.грн. (на 66,7%). Джерелом цього зростання стало збільшення ціни продукції при збільшенні собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- прибутковість підприємства досить низька: від всієї господарської діяльності в 2017 році підприємство отримало чистих прибутків на суму 43,1 тис. грн., у 2016 р. – на суму 40,8 тис. грн. та у 2015 р. на суму 42,6 тис.грн. Але прибутковість підприємства зростає, що являє собою позитивну

тенденцію та характеризує діяльність підприємства за 2015-2017 рр. з кращого боку;

- у 2017 р. порівняно з 2016 р. зменшилась сума валового прибутку підприємства: у 2017 році вона склала 1239,4 тис.грн., що на 66,7% менше суми 2016 р.

- доходи від операційної діяльності за 2015-2017 рр. зменшилися на 83,5%, що в абсолютному вимірі склало 4459,1 тис.грн., що не демонструє оптимізацію основної діяльності підприємства;

- досить суттєво (на 83,9%) у 2017 р. порівняно з 2015 р. збільшилась собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), що не є гарною ознакою. Однак доходи від реалізації продукції збільшувалися за 2017 р. більш високими темпами, ніж зростала собівартість, що говорить про покращення іміджу підприємства та налагодження роботи служби збуту.

ТОВ “БАНЕРС”, як і всі підприємства України, працює в складних умовах нарощення темпів інфляції, насичення ринків імпортною сировиною, зростання вартості транспортних послуг, що змушує виробників підвищувати ціни та отримувати прибуток за допомогою цього фактора. В результаті актуальним стає фактор зниження витрат. При цьому можуть використовуватись такі прийоми, як економія паливно-сировинних ресурсів, матеріальних і трудових витрат, зниження частки амортизаційних відрахувань у собівартості, скорочення адміністративних витрат та ін. Однак варто мати на увазі, що зниження собівартості має межу, після якої воно неможливе без зниження якості продукції. Те саме стосується адміністративних і комерційних витрат, які неможливо звести до нуля, оскільки без них підприємство не зможе нормально функціонувати і продукція не буде реалізовуватися.

Таким чином, за даними табл. 1.10 та 1.11 можемо зробити висновки, що валовий прибуток підприємства у 2017 році зменшився на 5395,4 тис.грн у порівнянні з 2015 роком і у 2016 році зменшився на 4822,3 тис.грн у порівнянні з 2015 роком.

На підприємстві впроваджена система управління якістю, за допомогою якої вдалося підняти якість продукції (яка постійно підвищується і це підвищення досить жорстко контролюється), і через це, продукція підприємства користується попитом. Це, в свою чергу, свідчить про конкурентоспроможність продукції підприємства.

Основну частину доходів ТОВ “БАНЕРС” отримує від реалізації продукції. В процесі аналізу вивчається динаміка, а також визначаються фактори зміни її суми. Прибуток від реалізації в цілому по підприємству залежить від чотирьох факторів першого рівня підпорядкованості: обсягу реалізації продукції (VPI); його структури (УД_i); собівартості (С_i) та рівня середньореалізаційних цін (Ц_i).

Для наочності, відобразимо отримані в табл. 1.10 дані на рис. 1.17.

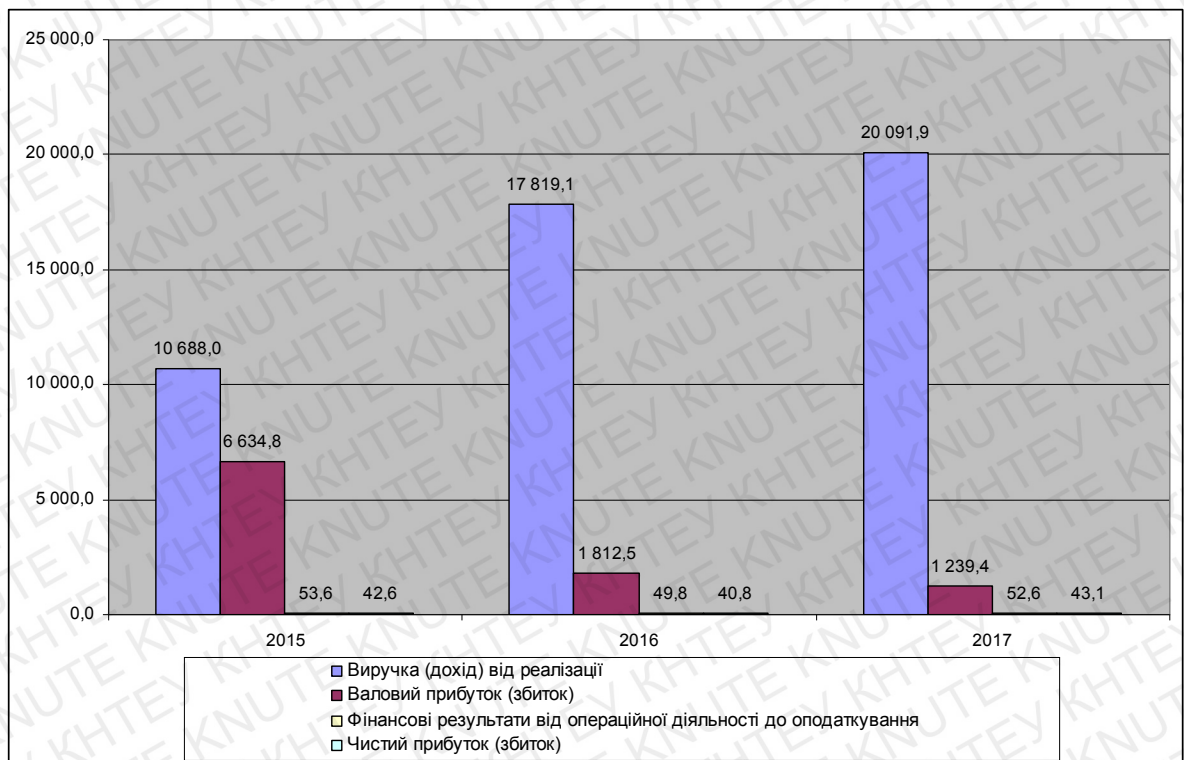


Рис. 1.17. Динаміка основних показників фінансових результатів діяльності ТОВ “БАНЕРС” у 2015-2017 рр., тис.грн.

Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування в ТОВ “БАНЕРС” збільшився з 49,8 тис. грн. у 2016 р. до 52,6 тис. грн. у 2017 р. Прибуток від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах зменшився з 3328,3 тис. грн. у 2016 р. до 880,5 тис. грн. у 2017 р. Грошові кошти від іншої

доходної діяльності зменшилися з 1335,0 тис. грн. у 2015 р. до 0 тис.грн. у 2017 р. і це дещо насторожує, бо для фінансового управління підприємницькою діяльністю готівка більш важлива, ніж прибуток. Але все ж головним є те, що підприємство було і є прибутковим.

Таким чином, чистий прибуток ТОВ “БАНЕРС” у 2017 р. підвищився на 2,3 тис грн. у порівнянні з 2016 роком. Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування у 2017 р. склав 52,6 тис.грн. на відміну від 2016 р., коли він становив 49,8 тис.грн.

Загалом за 2017 рік прибутки підприємства ТОВ “БАНЕРС” дещо підвищилися у порівнянні з 2016 роком.

Динаміку окремих показників доходності підприємства можна проаналізувати за допомогою аналітичної табл. 1.12.

Таблиця 1.12

Динаміки доходу від реалізації продукції за 2015-2017 рр.

Період, роки	Показники, тис.грн.	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %	
		Базисний	Ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий
2015	10 688,0	-	-	-	-	-	-
2016	17 819,1	7 131	7 131	166,7	166,7	66,7	66,7
2017	20 091,9	9 404	2 273	188,0	112,8	88,0	12,8

За даними таблиці 1.12 можна зробити висновок, що на підприємстві протягом 2015-2017 рр. відбувалося стабільне підвищення доходів від реалізації продукції порівняно з базисним рівнем. Найбільший базисний темп зростання склав 88,0% у 2017 р., ланцюговий – 66,7% у 2016 р. У цілому результати дослідження можуть свідчити про стабільність роботи підприємства.

Після оцінки динаміки доходів необхідно провести аналіз їх структури. Але перед цим доцільно проаналізувати структуру доходів і витрат, понесених для отримання цих доходів, адже у ході їх порівняння й визначаються фінансові результати. Аналіз структури доходів і витрат та їх

динаміки свідчать про доцільність здійснених витрат у порівнянні з отриманими доходами. Поряд з витратами аналізується також структура вирахувань з доходу (непрямі податки, знижки тощо). Для оцінки структури доходів, витрат (вирахувань) і фінансових результатів також використовуються дані Звіту про фінансові результати і складаються наступні аналітичні таблиці (1.13 та 1.14).

Таблиця 1.13

Структура доходів ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр.

Показники	2015		2016		2017		2017/2015		
	сума, тис. грн.	пито ма вага, %	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	+/-	%	пункт струк тури
Виручка (дохід) від реалізації продукції	10 688,0	61,6	17 819,1	84,3	20 091,9	95,8	9 403,9	88,0	34,2
Інші операційні доходи	5 339,6	30,8	3 328,3	15,7	880,5	4,2	-4 459,1	-83,5	-26,6
Інші доходи	1 335,0	7,7		0,0		0,0	-1 335,0	-100,0	-7,7
Разом	17 362,6	100,0	21 147,4	100,0	20 972,4	100,0	3 609,8	20,8	-

Аналіз даних про структуру доходів ТОВ “БАНЕРС” у 2017р. свідчить про їх негативну динаміку порівняно з 2015 та 2016 рр. Відбулися значні структурні зрушення, зокрема у 2017 р. порівняно з 2015 р. зросла виручка від реалізації продукції на 88,0%, при цьому інші операційні доходи та інші доходи підприємства зменшилися на 83,5% та 100% відповідно. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів 2015-2017 рр. займав дохід (виручка) від реалізації продукції (95,8 та 61,6% відповідно), інші операційні доходи та інші доходи займали менші відсотки в структурі доходів підприємства за 2015-2017 рр.

Дані табл. 1.13 унаочнює рис. 1.18.

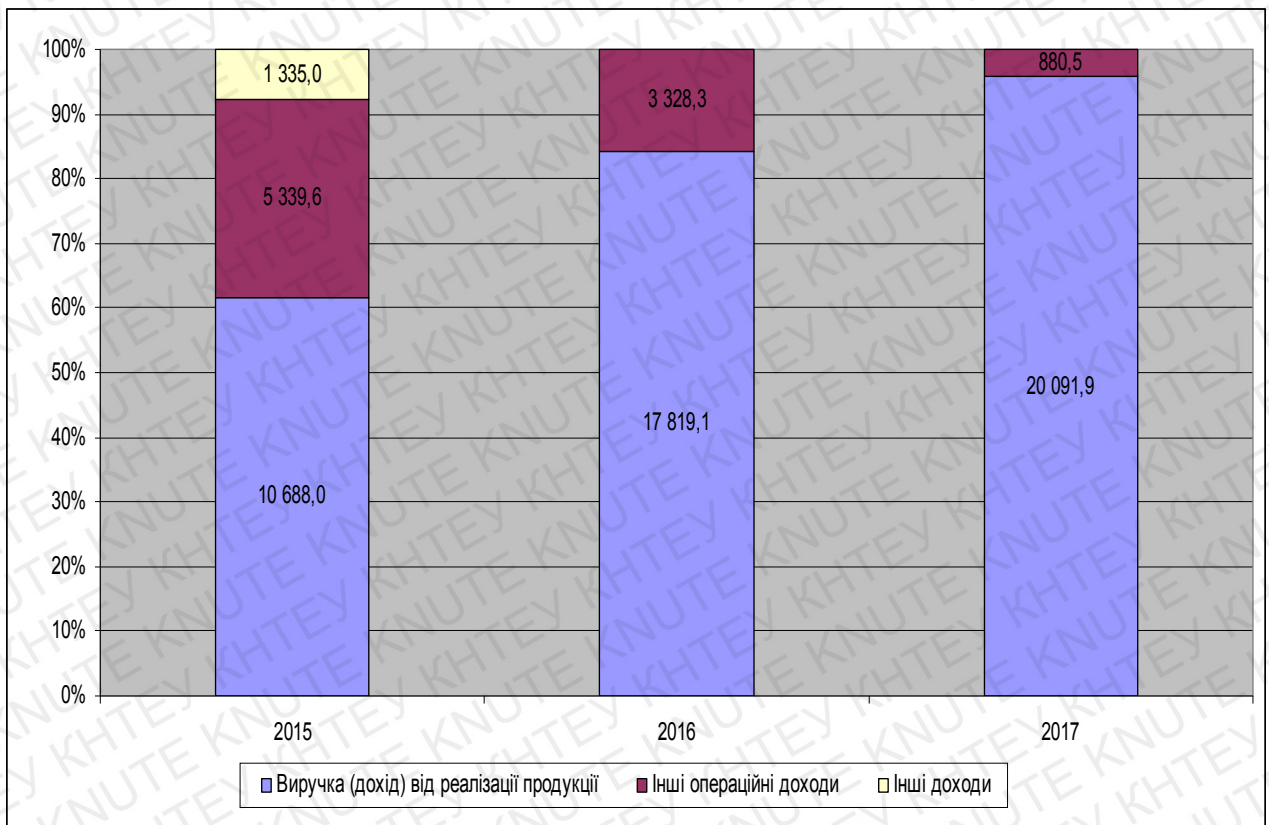


Рис. 1.18. Структура доходів ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр., %

В цілому така ситуація, скоріше всього, зумовлена зростанням обсягів виробництва та цін на продукцію підприємства та відсутністю інвестиційної спрямованості діяльності підприємства.

За даними таблиці 1.14 видно, що в 2017 р. порівняно з 2015 р. в ТОВ “БАНЕРС” відбулося зростання витрат і вирахувань на 3609,0 тис.грн. (на 20,8%). Така зміна зумовлена зростанням собівартості реалізованої продукції (на 9005,2 тис.грн. або на 83,9). При цьому знизилась інші операційні витрати (на 4731,2 тис.грн. або на 81,3%), інші витрати (на 663,2 тис.грн. або на 86,9%) та податок на прибуток (на 1,5 тис.грн. або на 13,6%).

Таблиця 1.14

Структура витрат ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр.

Показники	2015	2016	2017	2017/2015
-----------	------	------	------	-----------

	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	+/-	%	пункті в структ ури
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	10 727,8	61,9	19 733,0	91,8	19 733,0	94,3	9 005,2	83,9	32,3
Інші операційні витрати	5 817,9	33,6	1 740,6	8,1	1 086,7	5,2	-4 731,2	-81,3	-28,4
Інші витрати	763,3	4,4	22,1	0,1	100,1	0,5	-663,2	-86,9	-3,9
Податок на прибуток	11,0	0,1	9,5	0,0	9,5	0,0	-1,5	-13,6	-0,01
Разом	17 320,0	100,0	21 505,2	100,0	20 929,3	100,0	3 609,3	20,8	-

Відповідно, такі зміни вплинули на загальну структуру витрат: на 32,3 пункти зросла собівартість реалізованої продукції, на 28,4 пункти зменшилися інші операційні витрати, інші витрати зменшились на 3,9 пункти та податок на прибуток зменшився на 0,01 пункт. Найбільшу питому вагу серед витрат 2017 р. займає собівартість реалізованої продукції (94,3%), інші операційні витрати (5,2%) та інші витрати (0,5%).

Зростання собівартості реалізованої продукції свідчить про збільшення обсягів реалізації, а зростання доходів від реалізації свідчить про підвищення цін, оскільки внутрішні витрати підприємства значно зросли.

Таким чином, результати аналізу показників доходності ТОВ "БАНЕРС" за 2015-2017 рр. свідчать про задовільне фінансово-економічне становища підприємства. У підприємства зростають доходи від реалізації продукції та зростає чистий прибуток, що відбувається за рахунок зростання обсягів виробництва та підвищення ціни реалізації. Тривожним є факт збільшення собівартості продукції підприємства та той факт, що на підприємстві частка зареєстрованого (пайового) капіталу в валюті балансу

дуже мала. У підприємства є проблеми із значною долею собівартості реалізованої продукції, великими внутрішніми витратами на збут, на адміністрацію, фінансовими витратами тощо.

При цьому підприємство має проблеми з платоспроможністю - його зовнішні зобов'язання не покриваються загальною сумою активів (у 2017 р. зобов'язання дорівнювали 89188,7 тис.грн. при активах 88675,1 тис.грн.). Підприємство ліквідне – його короткострокові зобов'язання покриваються поточними активами (у 2017 р. поточні зобов'язання підприємства дорівнювали 15007,9 тис.грн. при оборотних активах 24377,6 тис.грн.). Це обумовлено, передусім, достатнім рівнем оборотного капіталу підприємства, забезпеченням виробництва власними коштами та основними засобами. При цьому у підприємства є проблеми із значною сумою дебіторської заборгованості, своєчасністю розрахунків за товари, роботи, послуги перед постачальниками та заборгованістю перед бюджетом та за іншими поточними зобов'язаннями.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

На основі проведеного нами дослідження економічного змісту, визнання і класифікації поняття витрат можна зробити наступні висновки:

1. Витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання. За підсумками вивченої літератури можна сформулювати такі підходи, які стосуються даного поняття:

- за бухгалтерським підходом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

- згідно економічного змісту витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума коштів, яку можна одержати за більш вигідного

використання ресурсів.

2. В обліку витрати класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємства детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві.

3. Нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу та аудиту – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, таких як законодавчої, виконавчої та представницької, а також Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

4. Результати аналізу показників доходності ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр. свідчать про задовільне фінансово-економічне становища підприємства. У підприємства зростають доходи від реалізації продукції та зростає чистий прибуток, що відбувається за рахунок зростання обсягів виробництва та підвищення ціни реалізації. Тривожним є факт збільшення собівартості продукції підприємства та той факт, що на підприємстві частка зареєстрованого (пайового) капіталу в валюті балансу дуже мала. У підприємства є проблеми із значною долею собівартості реалізованої продукції, великими внутрішніми витратами на збут, на адміністрацію, фінансовими витратами тощо.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА:

2.1. Організація обліку витрат операційної діяльності підприємства

Організація бухгалтерського обліку витрат в ТОВ “БАНЕРС” ґрунтується на застосуванні загальноприйнятих у національній практиці передумов та принципів.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат в ТОВ “БАНЕРС” є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат підприємства;
- розмежування витрат за кожною класифікаційною групою;
- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат підприємства;
- надання повної і достовірної інформації про витрати для потреб управління.

Відповідно до облікової політики витрати досліджуваного підприємства відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” [36]. Облік витрат на підприємстві ведеться із застосуванням рахунків 9 класу “Витрати виробництва” та рахунків 8 класу “Витрати за елементами”.

Облікова політика ТОВ “БАНЕРС” передбачає щодо адміністративних витрат наступні положення:

- нарахування амортизація основних засобів адміністративного призначення здійснювати прямолінійним метод;
- оплата праці працівників адміністрації здійснюється за схемами посадових окладів (відповідно до колективного договору). Щодо витрат на відрядження працівників підприємства, то в обліковій політики зазначено, що на підприємстві застосовують передбачені чинними нормативними актами граничні норми добових на службові відрядження та строки звітування за

витрачання коштів.

Особливості організації обліку витрат в ТОВ “БАНЕРС” відображено в його обліковій політиці. У Положенні про облікову політику ТОВ “БАНЕРС” передбачені питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності (рис. 2.1).

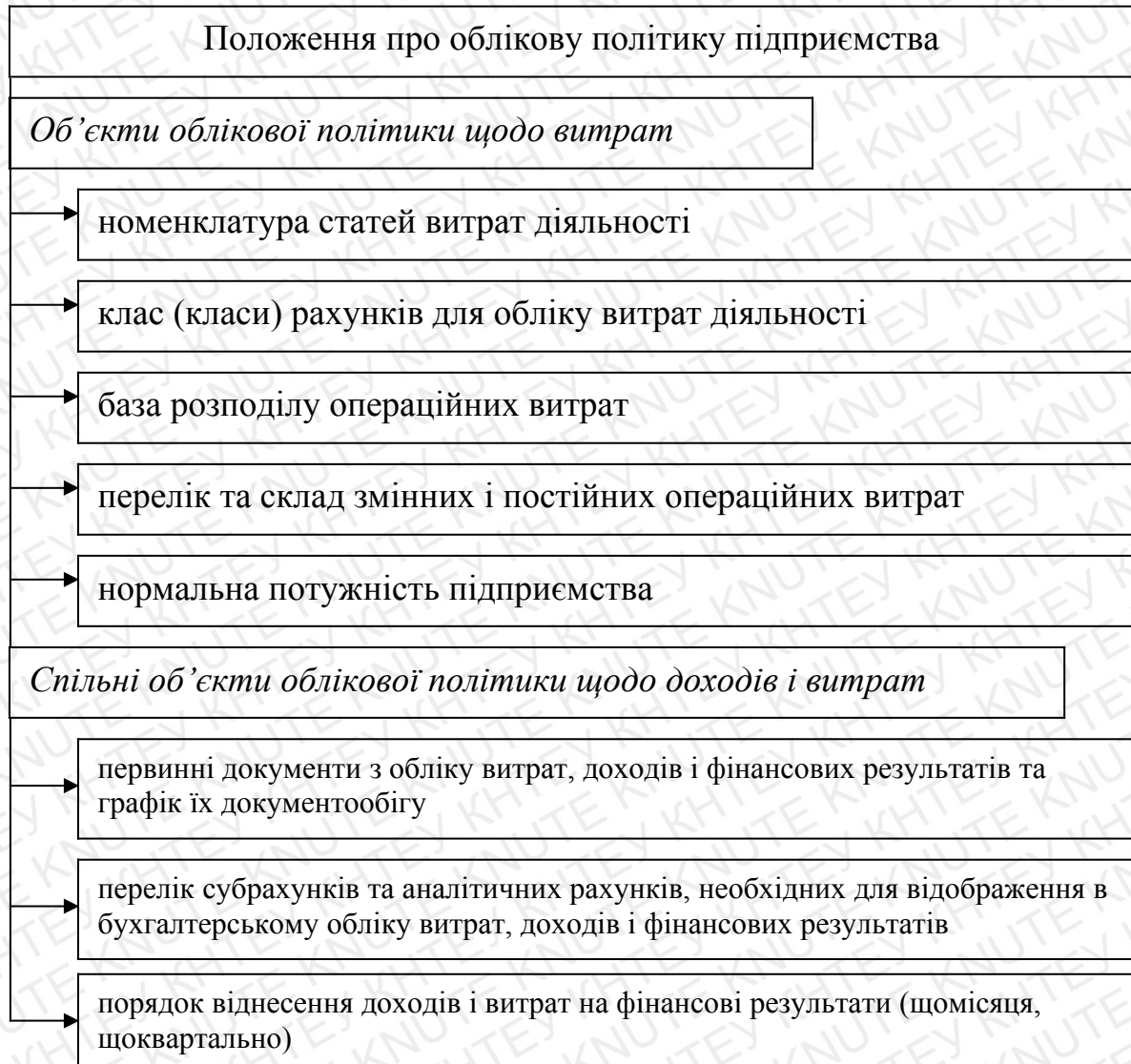


Рис. 2.1. Об’єкти облікової політики щодо витрат, доходів і фінансових результатів ТОВ “БАНЕРС”

Відповідно до українського законодавства підприємство може обирати між 3 способами обліку витрат діяльності: з використанням 8-го класу рахунків “Витрати за елементами”; з використанням 9-го класу рахунків “Витрати діяльності”; з одночасним використанням 8-го та 9-го класів

рахунків. В ТОВ “БАНЕРС” для обліку витрат доцільно на наш погляд застосовувати третій варіант.

Прямі витрати ТОВ “БАНЕРС”, до яких відносяться транспортно-заготівельні витрати, витрати основної та додаткової сировини (наприклад, тара та тарні матеріали), фінансові витрати у частині, яка витрачається на закупівлю або взяття в оренду сільськогосподарських машин або устаткування, списуються спочатку на рахунок 801, таким чином формуючи сировинну собівартість продукції, а потім списуються в операційну діяльність (рис. 2.2).

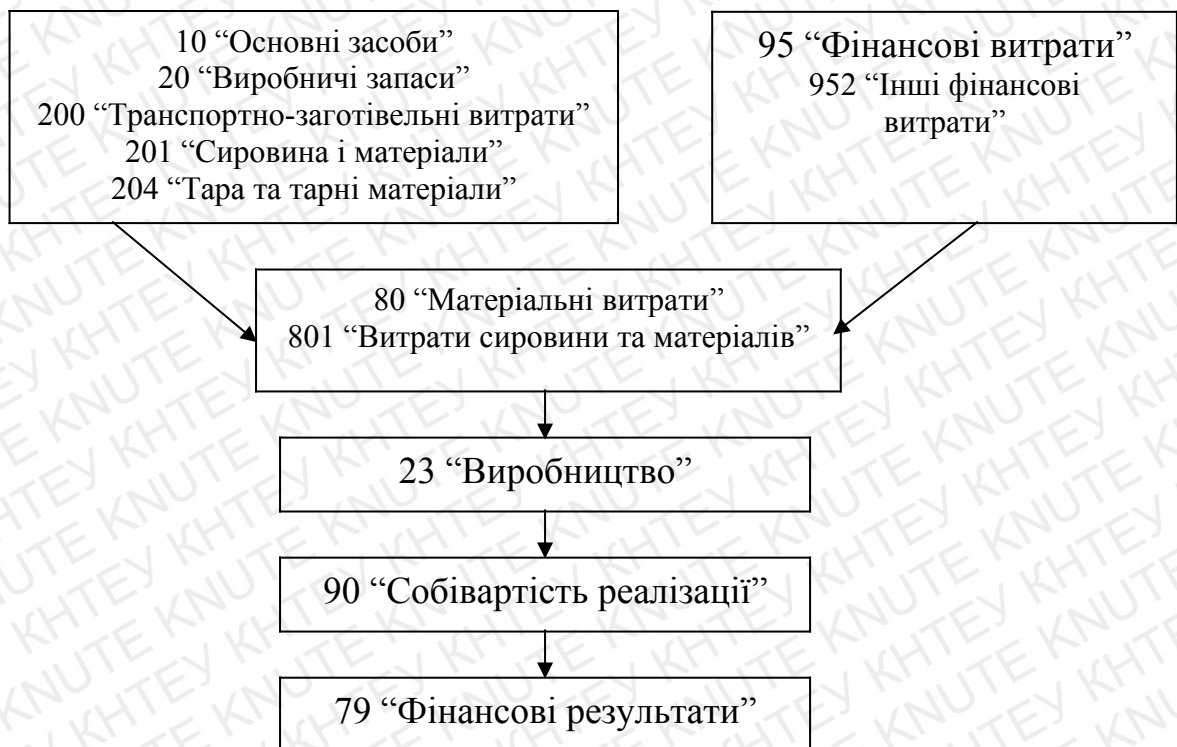


Рис. 2.2. Схема обліку прямих витрат операційної діяльності ТОВ “БАНЕРС”

На думку автора, перевагами застосування одночасно 8-го та 9-го класу рахунків є наступні:

- по-перше, просто, без додаткових вибірок заповнюється другий розділ “Звіту про фінансові результати”;
- по-друге, субрахунки, які передбачені для обліку операційних витрат за елементами, дозволяють побачити певний обсяг витрат, таким чином реалізувати функції та потреби управлінського обліку і надати корисну інформацію для управління підприємством.

Також треба зауважити, що рахунки 8-го класу в ТОВ “БАНЕРС” необхідно застосовувати як транзитні, інакше їх введення не буде мати сенсу.

Всі прямі витрати ТОВ “БАНЕРС” списуються на рахунок 90 “Собівартість реалізації”, який призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції. По дебету даного рахунка відображається сировинна собівартість реалізованої готової продукції, по кредиту – списання у порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Схема обліку непрямих витрат ТОВ “БАНЕРС” представлена на рис.2.3.

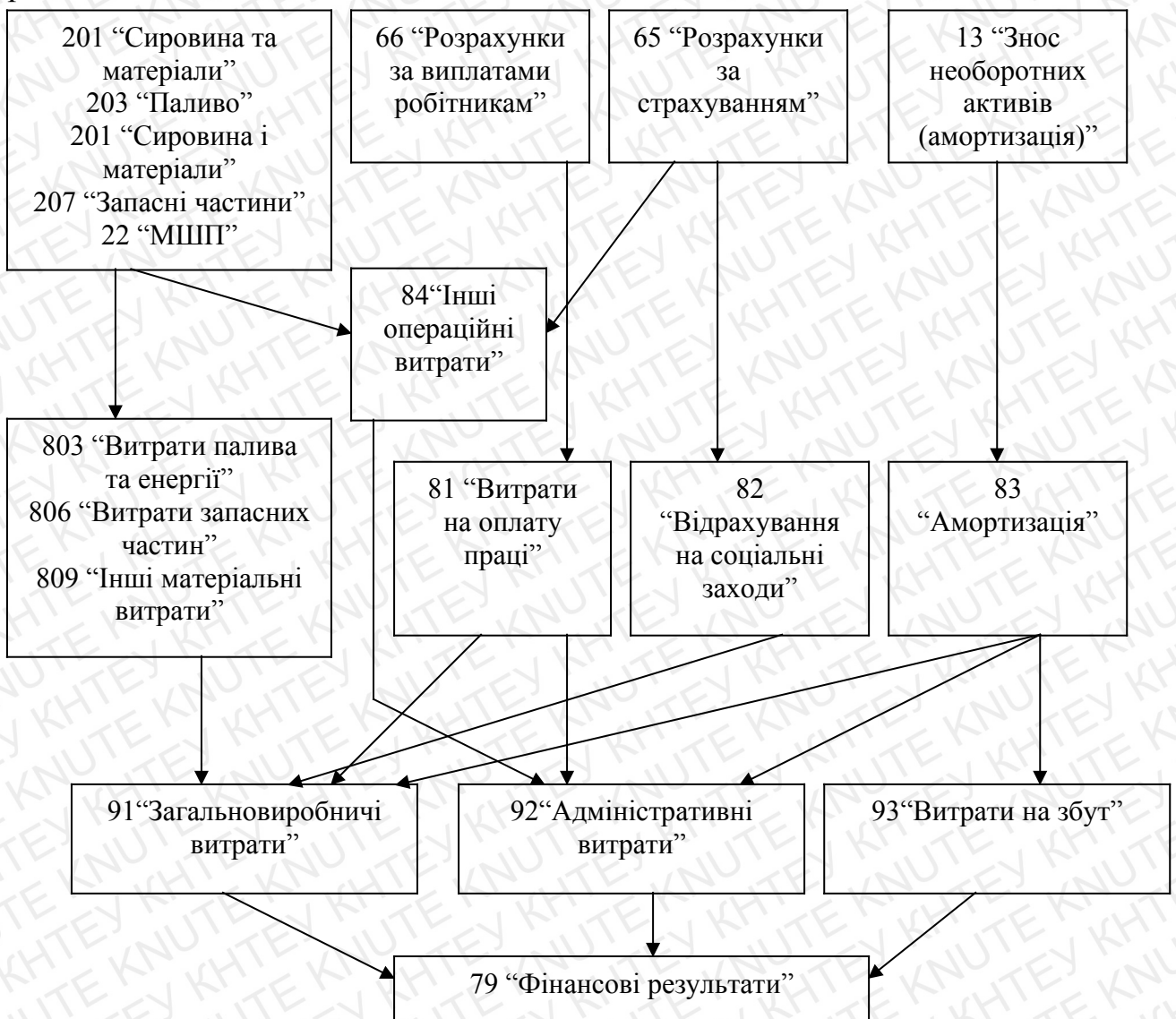


Рис. 2.3. Схема обліку непрямих витрат операційної діяльності ТОВ “БАНЕРС”

До загальновиробничих витрат ТОВ “БАНЕРС” відносяться:

- витрати на управління операційною діяльністю;
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації операційної діяльності;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

У свою чергу, згідно з проведеними дослідженнями, операційні витрати ТОВ “БАНЕРС” складаються в основному з витрат на утримання, ремонт та експлуатацію обладнання (ВУЕР), які в свою чергу складаються в основному з таких елементів, як матеріали та запасні частини для ремонту обладнання, послуги сторонніх організацій по ремонту та утриманню обладнання. Частина цих витрат у загальній структурі витрат ТОВ “БАНЕРС” займає приблизно 80%.

Згідно того ж П(С)БО 16 [36], загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні, перелік яких в свою чергу встановлюється підприємством самостійно.

Згідно з проведеними дослідженнями, всі операційні витрати в ТОВ “БАНЕРС” мають постійний характер, а також не входять до складу собівартості, до неї входять тільки змінні прямі витрати, а саме витрати на сировину, таким чином частина операційних витрат, яка згідно з П(С)БО 16

після розподілу повинна відноситись до виробничої собівартості не входить до складу собівартості продукції ТОВ “БАНЕРС”.

Застосування в ТОВ “БАНЕРС” для обліку витрат методу директ-костінг, також робить недоцільним розподіл операційних витрат, оскільки згідно з даним методом у розрахунок собівартості беруться. прямі витрати і змінні непрямі витрати, а операційні витрати, як вже зазначалось раніше мають ознаки постійних та непрямих.

Таким чином вся сума загальновиробничих витрат відноситься спочатку на відповідні рахунки 8-го класу, потім на рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, а потім списується на рахунок 79 “Фінансові результати”, без віднесення на рахунки 90 “Собівартість реалізації” та 23 “Виробництво”.

На підставі вище наведених схем пропонуємо наступну зведену схему обліку операційних витрат в ТОВ “БАНЕРС” (рис. 2.4).

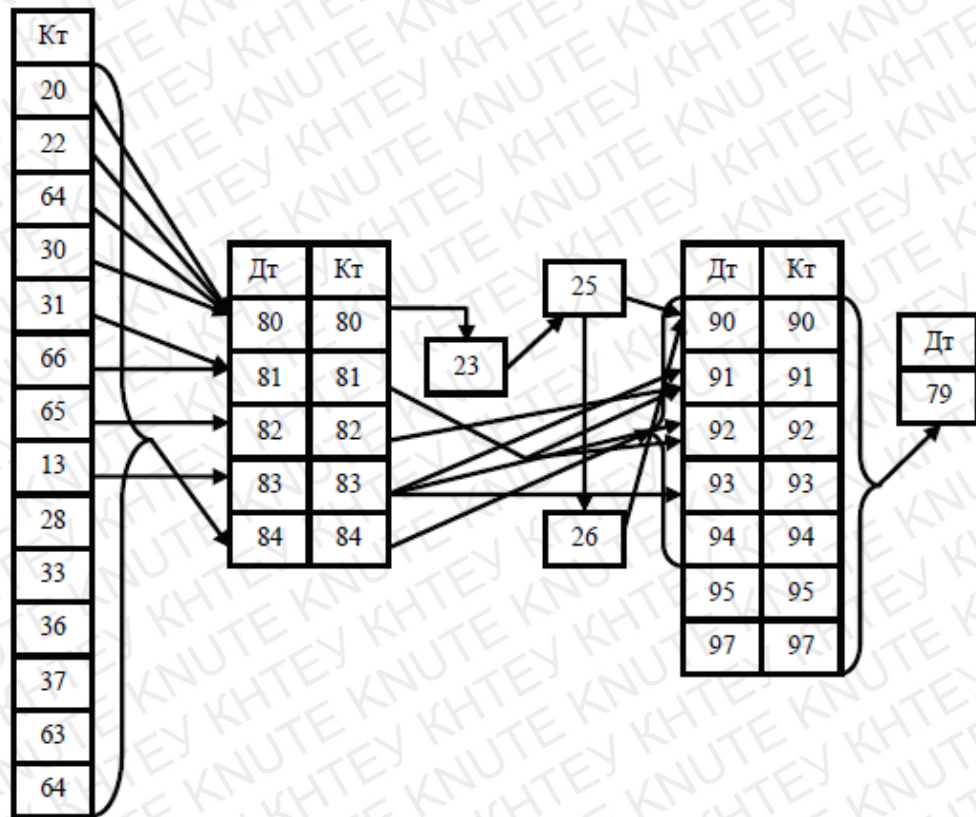


Рис. 2.4. Зведена схема обліку витрат в ТОВ “БАНЕРС”

Методичні засади формування, оцінки та визнання у бухгалтерському

обліку інформації про витрати, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності визначають П(С)БО 16 “Витрати”, норми якого поширюються на ТОВ “БАНЕРС” та інших юридичних осіб незалежно від форм власності.

Особливістю документування операцій з витратами в ТОВ “БАНЕРС” є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належно оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку). Відображення інформаційних даних щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії (рис. 2.5).

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого в ТОВ “БАНЕРС”. Узагальнення інформації про доходи відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об’єкти обліку ТОВ “БАНЕРС” відображаються у ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Організація аналітичного обліку витрат в ТОВ “БАНЕРС” здійснюється за кожним їх видом за рахунками.



Рис. 2.5. Модель формування фінансових результатів в ТОВ “БАНЕРС”

Аналітичний облік операційних витрат в ТОВ “БАНЕРС” організований за їх статтями, зокрема:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління дільницями;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу дільниць тощо;
- амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів операційного (цехового) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати на матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища тощо.

Крім того, аналітичний облік операційних витрат може бути організований за місцями виникнення витрат. Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут організовується за статтями витрат та за економічними елементами. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут за економічними елементами передбачає такий розподіл витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати.

До адміністративних витрат, пов'язаних з обслуговуванням виробництва та управлінням ним, у ТОВ "БАНЕРС" належать:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління

підприємством та іншого адміністративного персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що входять до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо.

До витрат на збут в ТОВ "БАНЕРС" входять такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

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

транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;

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

У торговельних організаціях до складу витрат на збут входить частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Аналогічно до організації аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут в ТОВ “БАНЕРС” розроблено і методику побудови обліку інших операційних, фінансових витрат, інших та надзвичайних витрат. Управління прибутком передбачає розроблення та прийняття управлінських рішень за усіма аспектами його формування, розподілу та використання. Для забезпечення управління прибутком необхідна детальна інформація про доходи підприємства та прибуток, що можливо забезпечити організацією аналітичного обліку доходів і фінансових результатів.

Також ТОВ “БАНЕРС” може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, відповідно до специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

2.2. Методика бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства

Організація бухгалтерського обліку в ТОВ “БАНЕРС” ґрунтується на застосуванні загальноприйнятих у міжнародній практиці передумов та принципів.

Передумовами бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності товариства є:

1. Самостійність і незалежність підприємства. Товариство є юридично самостійним стосовно своїх власників. Розрахункові рахунки власників та підприємства розділені, відповідальність по зобов'язаннях один одного не

перетинається.

2. Безперервність діяльності підприємства. Товариство постійно функціонує і передбачає продовжувати у майбутньому свою діяльність.

3. Грошовий вираз усіх господарських операцій.

4. Можливість поділу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди і періодичність виявлення результатів діяльності.

Бухгалтерський облік в ТОВ "БАНЕРС" здійснюється на основі таких принципів:

1. Двоїстості господарських записів.

2. Фактичної собівартості, що передбачає оцінку активів підприємства за фактичними витратами на їх власне виробництво чи придбання.

3. Визнання доходів. Цей принцип передбачає, що доходи визнаються і відображаються в обліку за методом нарахування, тобто з моменту виникнення права на них.

4. Розмежування доходів і витрат між періодами та узгодження доходів звітного періоду з витратами, завдяки яким одержані ці доходи.

5. Повноти відображення всіх господарських операцій і виробничих процесів.

6. Достовірного і точного подання фінансової звітності.

7. Обережності й передбачливості, згідно з чим передбачені потенційні збитки, (сумнівна) заборгованість клієнтів, знецінення активів тощо, мають бути відображені у результатах звітного періоду.

8. Постійності, тобто незмінності прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна протягом поточного року.

У бухгалтерському обліку для обліку витрат Планом рахунків передбачено рахунки класів 8 "Витрати за елементами" та 9 "Витрати діяльності".

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. На рахунках цього класу, крім рахунка 85 "Інші затрати", ведеться облік

витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 "Інші затрати" застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані з запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків. Цей рахунок ведеться тільки тими підприємствами та організаціями, які не застосовують рахунки класу 9. Сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунку 79 "Фінансові результати".

Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

На рахунках 9 класу "Витрати діяльності" ТОВ "БАНЕРС" ведеться облік витрат:

1. *Собівартість реалізації*. Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунка 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

2. *Загальновиробничі витрати*. На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва, а також витрат на утримання та машин і устаткування. За дебетом рахунка 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом змінні та постійні розподілені загально виробничі витрати списуються на 23 рахунок, а постійні нерозподілені загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення в дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації".

3. *Адміністративні витрати.* На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

До них належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). За дебетом рахунка 92 відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

1. *Витрати на збут.* На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

2. *Інші витрати операційної діяльності.* На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90, 91, 92, 93. За дебетом рахунка 94 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

3. *Фінансові витрати.* На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

4. *Податки на прибуток.* На рахунку 98 "Податки на прибуток" ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій. За дебетом рахунка 98 відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79.

В цілому можна говорити, що використання рахунків для обліку витрат

виробництва в ТОВ "БАНЕРС" відповідає чинному законодавству України.

Деяка кореспонденція рахунків з обліку витрат діяльності досліджуваного підприємства, на підставі первинних документів, наведена у табл.і 2.1.

Таблиця 2.1

Найбільш широковживані бухгалтерські проведення з обліку витрат діяльності ТОВ "БАНЕРС" за 2017 рік

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах адміністративного призначення згідно "Відомості амортизації основних фондів"	92	131
2.	Віднесено на адміністративні витрати суму послуг по технічному обслуговуванню комунікаційних мереж згідно Акту здачі-прийняття робіт	92	377
3.	Віднесено на адміністративні витрати суму послуг по виготовленню сертифікатів відповідності згідно Акту приймання –здачі виконаних робіт	92	377
4.	Списано на адміністративні витрати суму орендної плати приміщення згідно розрахунку бухгалтерії	92	377
5.	Віднесено на адміністративні витрати суму послуг ЗАТ "Васильківський завод газообладнання" згідно податкової накладної	92	377
6.	Списано на адміністративні витрати вартість послуг ДП НАЕК "Енергоатом"	92	377
7.	Віднесено витрати майбутніх періодів на адміністративні витрати	92	39
8.	Віднесено суму комунального податку на адміністративні витрати	92	641.7
9.	Віднесено на адміністративні витрати суму податку на землю	92	641.8
10.	Згідно відомості обліку заробітної плати нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
11.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування згідно розрахунку бухгалтерії	92	65
12.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів згідно Акту списання матеріалів	93	201
13.	В кінці місяця вартість адміністративних витрат списується на зменшення фінансового результату	791	92
14.	Вартість витрат на збут списується на фінансовий результат	791	93

Підводячи підсумок, використовуючи дані табл. 2.1 можна побудувати модель організації обліку витрат в ТОВ “БАНЕРС” (рис. 2.6)



Рис. 2.6 Схема журнальної форми обліку в ТОВ “БАНЕРС”

У своїй діяльності товариство використовує журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку з елементами комп’ютерної обробки за допомогою прикладної програми "1С Бухгалтерія".

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку заснована на використанні принципу систематизації та накопичування даних первинних документів безпосередньо в регістрах аналітичного і синтетичного обліків відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Записи в накопичувальних регістрах виконують по показниках, необхідних для управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також для складання періодичної та річної бухгалтерської звітності. Основними регістрами при цій формі обліку є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків (синтетичного обліку) і дебету кореспондуючих рахунків. Використовують також регістри аналітичного обліку - відомості, таблиці, книги і картки.

Регістрами на досліджуваному підприємстві є аналітичні таблиці

кожного субрахунку робочого плану рахунків підприємства із кореспондуючими рахунками. Суми, наведені у регістрах, підтверджені відповідними первинними документами. Дані регістри знаходяться на машинозчитувальних носіях інформації.

Дані з регістрів аналітичного обліку переносять до журналів-ордерів, звітки, наприкінці місяця, підсумкові дані переносять до головної книги, в якій підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунка.

Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих рахунках і складання звітного балансу.

У Головній книзі відображають початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) по кожному субрахунку. За методом подвійного запису суми дебетових і кредитових оборотів, а також дебетових і кредитових сальдо мають бути відповідно між собою рівними. Головна книга відкривається на рік. Послідовність облікових записів при журнально-ордерній формі наведено на рисунку 2.6.

Узагальнення інформації про витрати підприємства відображається у “Звіті про фінансові результати”.

2.3. Розкриття інформації про витрати у звітності підприємства

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати ТОВ “БАНЕРС” та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються:

- ПБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”;
- ПБО 15 “Дохід”;
- ПБО 16 “Витрати”.

Відповідно до ПБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансова звітність підприємства формується з дотриманням певних

принципів, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Найбільш важливими принципами, яких дотримується підприємство, 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 цього 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 у майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати у майбутньому.

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат (рис. 2.7), для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Принцип відповідності доходів та витрат	1. Витрати визнаються витратами періоду в той момент, коли відбувається визнання доходу, для якого вони були здійснені	Наприклад, витрати, понесені підприємством на виготовлення продукції, визнаються витратами періоду в момент визнання виручки від реалізації цієї продукції
	2. Якщо певні витрати були понесені, але їх неможливо пов'язати з доходом певного періоду, такі витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені	Адміністративні витрати, витрати на збут
	3. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати систематично розподіляються між відповідними періодами	Наприклад, витрати на придбання основних засобів визнаються на періодичній основі у вигляді амортизації

Рис. 2.7. Принципи відповідності доходів та витрат в ТОВ “БАНЕРС”

Система бухгалтерського обліку передбачає перетворення облікових даних з метою одержання необхідної економічної інформації для потреб управління.

Організація бухгалтерського обліку включає організацію облікового процесу, тобто збирання облікової інформації, її реєстрацію, групування і обробку (первинний облік).

Результатом цього є первинна інформація, яка фіксується на паперовому або машинному носіях.

Основними носіями первинної облікової інформації є документи. Характерною особливістю бухгалтерського обліку є безперервне і суцільне відображення господарських операцій за допомогою документів.

Бухгалтерські документи повинні оформлятися так, щоб у них містилися дані, необхідні для повної і вичерпної уяви про господарську операцію.

Значення документації у господарській діяльності ТОВ "БАНЕРС" полягає у тому, що вона служить засобом обґрунтування облікових записів, а також використовується для передачі розпоряджень від розпорядників до виконавців; підтвердження правильності здійснених операцій; аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, тобто застосовується для управління підприємством.

У положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995р., зазначено, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Первинні документи, у тому числі на паперових і машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі обов'язкові реквізити: назва підприємства, установи, від імені якого складений документ; назва документа (форми); код форми; дата і місце складання; зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі); посади, прізвища і підписи

осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарських операцій і правильність її оформлення.

Інформація про первинні документи з обліку деяких операцій ТОВ “БАНЕРС” узагальнена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Первинна документація з обліку деяких операцій в ТОВ “БАНЕРС”

№	Господарська операція	Документ	Місце складання	Хто складає
1.	Відображення отриманих послуг з технічного обслуговування комунікаційних мереж	Договір, рахунок, платіжне доручення, акт приймання-здачі виконаних робіт	Зовнішній	Бухгалтер
2.	Відображення отриманих послуг з водопостачання	Договір, рахунок, платіжне доручення	Зовнішній	Бухгалтер
3.	Відображення отриманих послуг з постачання електроенергії	Договір, рахунок - фактура, податкова накладна, платіжне доручення	Зовнішній	"Київенерго"
4.	Проведення наданих послуг оренди	Договір, платіжне доручення, акт виконаних послуг	Зовнішній	Орендодавець
5.	Відображення витрат на відрядження	Авансовий звіт	Внутрішній	Підзвітна особа
6.	Відображення витрат по нарахуванню заробітної плати працівникам підприємства та відрахувань на фонд оплати праці до фондів соціального страхування	Розрахунково-платіжна відомість, бухгалтерська довідка-розрахунок по відрахуванню на фонд оплати праці до фондів , соціального страхування	Внутрішній	Бухгалтер
7.	Отримання послуг банку по перерахуванню електронних платежів	Договір на розрахунково-касове обслуговування, банківська виписка	Зовнішній	"Правекс-Банк"
8.	Відображення витрат по нарахуванню амортизації (зносу)	Бухгалтерська довідка - розрахунок зносу	Внутрішній	Бухгалтер

Так, в ТОВ "БАНЕРС" для відображення в обліку отриманих від постачальників та підрядників робіт і послуг слугує "Акт прийому-здачі виконаних робіт", складений на основі договору про їх отримання.

Підставою для віднесення вартості отриманих підприємством послуг на витрати є також рахунок, виписаний постачальником.

Характеристика основних документів з обліку витрат наведена в табл.

2.3.

Таблиця 2.3

Характеристика основних документів з обліку доходів і витрат підприємства

№	Документ	Застосування
1	Договір	Виписується у двох примірниках. В ньому зазначаються : підприємство-замовник і підприємство-виробник, об'єкт замовлення, строки виконання, вартість об'єкту замовлення
2	Рахунок	Документ виписується постачальником. Вказуються реквізити постачальника , отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо вказується сума ПДВ.
3	Податкова накладна	Виписується постачальником у двох примірниках. Основними реквізитами є : порядковий номер, дата виписки, реквізити постачальника і отримувача, номер свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, умови продажу, форма розрахунку, об'єкт оплати, ціна продажу без ПДВ, сума ПДВ, загальна сума до сплати
4	Акт приймання-здачі виконаних робіт	Документ складається у двох примірниках. Вказуються реквізити постачальника , отримувача, а також назва виробленого товару та наданих послуг, їх кількість, ціна і сума. Окремо стоять підписи представників двох сторін, які безпосередньо здійснювали приймання-передачу послуг
5	Розрахунково-платіжна відомість	Застосовується для розрахунку та видачі заробітної плати всім категоріям працюючих. Складається в одному примірнику в бухгалтерії. Нарахування заробітної плати проводиться на основі даних первинних документів з обліку виробітки, фактичного відпрацьованого часу, доплатних листків та інших документів. Одночасно проводяться розрахунки всіх утримань із заробітної плати і визначається сума , належить до видачі.

6	Виписка банку	Документ, який містить інформацію про рух грошових коштів на розрахунковому рахунку підприємства. Супровідними документами є: платіжні доручення, ордера, а також квитанції. Виписка містять обов'язкову інформацію, а саме: дату виписки, інформацію про одержувача, суму списаних або нарахованих грошових коштів, номер документа, за яким проводилася операція.
---	---------------	---

На досліджуваному підприємстві підставою для відображення в обліку витрат на оплату послуг зв'язку є "Податкова накладна", виписана постачальником наданих послуг.

Первинним документом для обліку витрат із заробітної плати є "Розрахунково-платіжна відомість". Проте, на досліджуваному підприємстві такий документ не складається, а для обліку заробітної плати передбачено складання "Відомості обліку заробітної плати", яка, по суті, є вторинним документом. На мою думку, це є значним недоліком обліку, або відсутність первинної по обліку заробітної плати може призвести до нерационального завищення даної статті витрат.

Отже, у якості носіїв разової інформації у системі бухгалтерського обліку ТОВ "БАНЕРС" переважно використовуються "звичайні" документи. Незважаючи на прогрес у системі автоматизації обліку, обійтись без первинних документів на найближчу перспективу неможливо, тому їх удосконалення є досить актуальним. Для цього за допомогою існуючих засобів необхідно здійснювати уніфікацію і типізацію форм; застосовувати спосіб одноразового запису; зменшувати кількість екземплярів; здійснювати виписку документів за допомогою комп'ютера.

Для обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на рахунках обліку на підприємстві застосовується Журнал 5 або 5А та Відомість 5.1 обліку руху запасів (рис. 2.8).

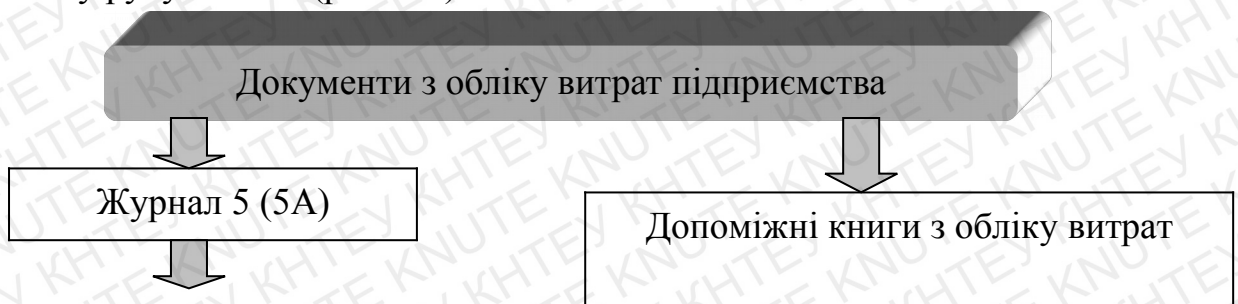




Рис. 2.8. Порядок відображення витрат при журнальній формі обліку

Підприємства, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8, систематизують дані про запаси в Журналі 5А, всі інші підприємства використовують Журнал 5.

У Журналі 5 відображаються дані за дебетом рахунку 23 “Виробництво” та всіх рахунків дев’ятого класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та операційні витрати), а також тих, які переносяться з інших Журналів.

Дані Журналів 5 (5А) використовуються для складання Звіту про фінансові результати (рис. 2.9).

Журнал 5 (5А)	Звіт про фінансові результати
90 “Собівартість реалізації”, ряд.2, розділ 3	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), ряд.040, розділ 1
92 “Адміністративні витрати”, ряд.4.6, розділ 3	Адміністративні витрати, ряд.070, розділ 1
93 “Витрати на збут”, ряд.5.6, розділ 3	Витрати на збут, ряд.080, розділ 1
94 “Інші витрати операційної діяльності”, ряд.6.8, розділ 3	Інші операційні витрати, ряд.090, розділ 1
95 “Фінансові витрати”, ряд.1.3, розділ 2	Фінансові витрати, ряд.140, розділ 1
96 “Втрати від участі в капіталі”, ряд.2, розділ 2	Витрати від участі в капіталі, ряд.150, розділ 1
97 “Інші витрати, ряд.3.7, розділ 3”	Інші витрати, ряд.160, розділ 1
98 “Податок на прибуток”, ряд.4, розділ 2	Податок на прибуток від звичайної діяльності, ряд.180, розділ 1
99 “Надзвичайні витрати”, ряд.7, розділ 3	Надзвичайні витрати, ряд.205, розділ 1
80 “Матеріальні затрати”, ряд.1.8, розділ 3Б	Матеріальні витрати, ряд.230, розділ 2
81 “Витрати на оплату праці”, ряд.2.8, розділ 3Б	Витрати на оплату праці, ряд.240, розділ 2
82 “Відрахування на соціальні заходи”, ряд.3.5, розділ 3Б	Відрахування на соціальні заходи, ряд.250, розділ 2
83 “Амортизація”, ряд.4.4, розділ 3Б	Амортизація, ряд.260, розділ 2
84 “Інші операційні витрати”, ряд.5.6, розділ 3Б	Інші операційні витрати”, ряд.270, розділ 2

Рис. 2.9. Використання даних Журналу 5(5А) для заповнення Звіту про фінансові результати (Форма № 2)

При цьому дебетуються рахунки 80 “Матеріальні затрати”, 81 “Витрати на оплату праці”, 82 “Відрахування на соціальні заходи”, 83 “Амортизація”, 84 “Інші операційні витрати”, а кредитуються рахунки матеріальних витрат (20, 22), витрат майбутніх періодів (39), витрат на оплату праці (66), відрахувань на страхування (65) та переносяться дані з інших Журналів.

Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів-розшифровок, інших журналів тощо. На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Відповідно до облікової політики витрати досліджуваного підприємства відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”. Облік витрат на підприємстві ведеться із застосуванням рахунків 9 класу “Витрати виробництва” та рахунків 8 класу “Витрати за елементами”.

2. Організація бухгалтерського обліку в ТОВ “БАНЕРС” ґрунтується на застосуванні загальноприйнятих у міжнародній практиці передумов та принципів.

3. Основними перевагами автоматизації обліку витрат та доходів операційної діяльності може стати: легке формування бухгалтерських проводок при обробці документа; автоматизований розрахунок сум понесених операційних витрат та отриманих доходів; зростання можливостей для

проведення аналітичних розрахунків із використанням облікової інформації; прискорення процесу формування звітності та підвищення її достовірності; розширення переліку форм первинних документів, а також внутрішньої і зовнішньої звітності; скорочення часу на пошук помилок за допомогою деталізації підсумкових сум тощо.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА:

3.1. Мета, завдання та інформаційні джерела витрат операційної діяльності підприємства

Метою контролю та аналізу операцій з обліку витрат операційної діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат операційної діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення витрат та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку витрат, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України за період, що перевіряється.

На інформаційні потреби користувачів інформації щодо витрат підприємства опираються результати проведеного економічного аналізу. Оскільки зазвичай виділяються дві основні групи користувачів, то і їх вимоги щодо обсягу доступної їм інформації різні. Виокремлюють внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації.

Внутрішні користувачі (спеціалісти та керівники різних ієрархічних рівнів господарюючого суб'єкта) встановлюють перед системою контролю та аналізу цілі щодо діагностики і оцінювання поточного стану та подальших перспектив діяльності, а також результатів та ефективності їх управлінських дій.

Потреби внутрішніх користувачів можна поділити на дві групи:

- це потреби тих, що безпосередньо зацікавлені у результативності роботи господарюючого суб'єкта (тобто власників, акціонерів, кредиторів, партнерів);

- потреби тих, що захищають інтереси попередньої групи, а саме: контролюючих органів, аудиторів, профспілкових організацій, мас-медіа тощо.

Метою контролю обліку витрат діяльності підприємства, на думку О.В.Наконечного, є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат і доходів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат і доходів підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта. Виходячи із поставленої мети контролю перед ним впливають ряд завдань (рис. 3.1).

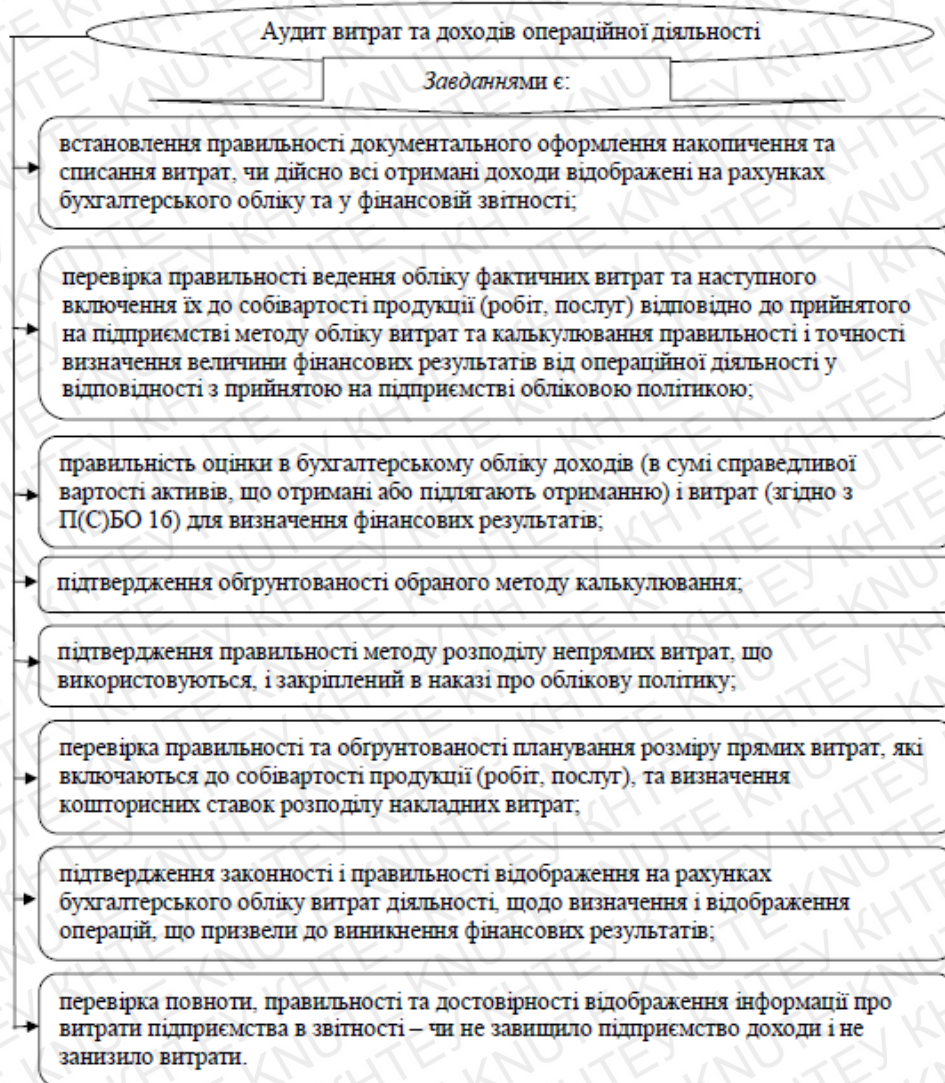


Рис. 3.1. Завдання контролю доходів операційної діяльності підприємства

Предметом контролю операцій з обліку витрат підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Джерела інформації для проведення контролю та аналізу та використання прийомів економічного аналізу у ньому підрозділяються на облікові та поза облікові.

До облікових джерел відносяться: бухгалтерський облік і звітність; статистичний облік і звітність; оперативний облік і звітність; вибіркові облікові дані.

Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності. Вибіркові облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства. Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать важливим джерелом аналізу.

Проте головним джерелом інформації для контролю та аналізу витрат операційної діяльності є бухгалтерський облік. Використання даних бухгалтерського обліку додає аналітичним висновкам документальну обґрунтованість. Разом із тим вимоги аналізу витрат підприємства враховуються при розробці системи показників, що підлягають обліку, форм звітності і первинних документів.

Позаоблікова інформація, що є джерелом для проведення контролю та аналізу міститься у: матеріалах попереднього внутрішнього та зовнішнього аудиту; матеріалах лабораторного контролю (зокрема якості продукції); матеріалах перевірок державною фіскальною службою; матеріалах виробничих нарад; матеріалах та протоколах зборів трудових колективів; матеріалах доступних засобів масової інформації; матеріалах, які отримані в

результаті особистих контактів аудитора із виконавцями; також інформація, одержана від споживачів продукції.

Документування операцій з обліку витрат операційної діяльності досліджуваного підприємства ТОВ “БАНЕРС” проводиться безперервно. Для цього використовується чимало первинних та зведених документів, які слугуватимуть джерелами облікової інформації для проведення контролю та економічного аналізу (рис. 3.2).

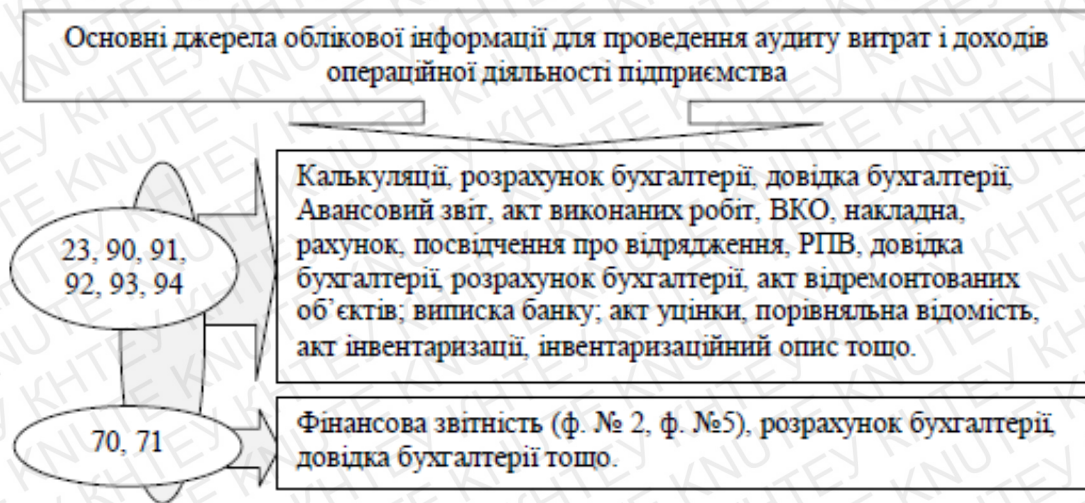


Рис. 3.2. Джерела облікової інформації для проведення контролю витрат операційної діяльності ТОВ “БАНЕРС”

У діючих в Україні методичних вказівках та спеціальній науковій літературі, що розкривають методику і організацію контролю витрат від операційної діяльності, насамперед, звертають увагу на аудиторське підтвердження достовірності даних про доходи і витрати, процеси їх формування, ігноруючи реалізацію аналітичних процедур аудиту. Проблему розробки методики контролю та аналізу витрат від операційної діяльності вважати завершеною не можна, тим більше, що умови господарювання динамічно змінюються і висувають нові вимоги щодо визначення і розрахунку витрат діяльності.

Контроль та аналіз витрат від операційної діяльності представляється у вигляді певної послідовності етапів, кожен з яких передбачає сукупність здійснюваних аудитором процедур. При цьому думки авторів щодо черговості

етапів та їх змісту нерідко відрізняються. Проте в будь-якому випадку дії, що здійснює аудитор під час перевірки, свідчать про необхідність інформації, яка дозволяє зробити висновки та висловити думку щодо достовірності звітності. У зв'язку з цим, важливими є точність, достовірність, надійність та своєчасність такої інформації.

Отже, організація і методика контролю та аналізу витрат від операційної діяльності визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора, що є досить актуальним, адже інформація про витрати і доходи операційної діяльності є основою самого аудиторського процесу. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації і класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва.

Як бачимо із рис. 3.2, основним джерелом інформації про витрати від операційної діяльності є Звіт про фінансові результати, який відображає їх склад і величину та дає змогу проаналізувати та оцінити роль у формуванні фінансового результату підприємства.

Основні засади складання Звіту про фінансові результати передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Стосовно наведення додаткової інформації, не передбаченої затвердженими формами звітів, НП(С)БО 1 дозволяє додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності. Такий перелік наведено у додатку 3 до НП(С)БО 1.

У Звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, а також нові групи статей – інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Згідно зі ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом є календарний рік. Фінансова

звітність за I квартал, півріччя, 9 місяців є проміжною. Її складають наростаючим підсумком з початку звітнього року.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) складається з таких розділів:

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

Розділ I звіту містить інформацію про доходи та витрати і фінансовий результат підприємства, розділ II розкриває інформацію про сукупний дохід підприємства, розділ III – присвячений розшифруванню операційних витрат (витрат операційної діяльності) за економічними елементами. Для заповнення цього розділу потрібно забезпечити аналітичний облік операційних витрат або застосовувати в обліку витрат рахунки класу 8 та рахунки класу 9 одночасно. Перші три розділи заповнюють усі підприємства, розділ IV – акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Обліковим джерелом складання розділу I Звіту є рахунок синтетичного обліку 79 «Фінансові результати». За кредитом цього рахунка відображають суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми у порядку закриття рахунків обліку витрат, також належну суму нарахованого податку на прибуток. При цьому у разі застосування рахунків обліку витрат класу 9 статті Звіту про фінансові результати майже повністю відповідають назві кореспондуючих рахунків (табл. 3.1).

При щомісячному або щоквартальному закритті рахунків обліку витрат класу 9, а також рахунків обліку доходів на рахунок 79 на цьому рахунку наприкінці звітнього періоду має бути той самий фінансовий результат, який буде виведено у Звіті про фінансові результати.

Формування доходів і витрат операційної діяльності у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Кореспондуючий рахунок обліку витрат (при закритті - кредит)	Рахунок №79 «Фінансові результати»		Кореспондуючий рахунок обліку доходів (при закритті - дебет)	
	Дебет	Кредит		
	(рядок розділу I Звіту про фінансові результати)			
90 «Собівартість реалізації»	2050	2000	«Доходи від реалізації»	70
92 «Адміністративні витрати»	2130	2120	«Інші операційні доходи»	71
93 «Витрати на збут»	2150			
94 «Інші витрати операційної діяльності»	2180			

При постановці обліку на підприємстві варто враховувати вимоги щодо змістовного наповнення певних статей Звіту про фінансові результати.

Алгебраїчна різниця між сукупними доходами і витратами утворює кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток), що відображається у звіті, проте форма містить ще низку проміжних показників фінансового результату.

Інформація про доходи від реалізації продукції у звіті наводиться в рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)».

Відтак, сума доходів від реалізації відображається вже за мінусом усіх вирахувань із доходу (ПДВ, акцизного збору, інших вирахувань (наприклад, суми доходів, одержаних за договорами комісії, що належать комітентам).

Вважаємо, що чинна форма звіту не відповідає інформаційним запитам користувачів та не відображає повної достовірної інформації про доходи від операційної діяльності. Тому буде доцільним додати відповідні рядки звіту, в яких окремо відобразити загальну суму виручки від реалізації, вирахувань з доходів від реалізації (зокрема, суми ПДВ та інших вирахувань) та чистого доходу від реалізації.

Витрати операційної діяльності (у т. ч. собівартість реалізованої продукції) показують у Звіті про сукупний дохід без ПДВ (крім випадків, коли йдеться про операції, щодо яких податок на додану вартість не

відшкодовується). Неплатники ПДВ та платники за операціями, за якими ПДВ не відшкодовується (тобто не враховується у складі податкового кредиту), відображають у бухгалтерському обліку витрати з урахуванням сум ПДВ.

3.2. Методика контролю витрат операційної діяльності підприємства

Стосовно контролю витрат, крім загальноприйнятої методики досліджень при його проведенні слід виділити аналітичні процедури для об'єктивного оцінювання поведінки доходів і витрат у конкурентному середовищі та суб'єктивні впливи кон'юнктури стратегічного і тактичного менеджменту, паритетність інтересів у визнанні кінцевого фінансового результату. Особливість аналітичних процедур обумовлює:

- визнання доцільності щодо повноти формування доходу та визнання витрат відповідно до кон'юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб'єкта;
- обґрунтованість структури формування доходу за видами діяльності, відображення витрат за порядком їх покриття;
- інтенсивність і якість формування доходів відповідно до зміни кон'юнктури зовнішнього середовища;
- раціоналізація витрат і повнота використання сприятливого середовища;
- розмежування дії об'єктивних і суб'єктивних чинників формування доходів і витрат;
- вимірювання ділової активності та креативного менеджменту за центрами відповідальності тощо.

При здійсненні економічних процедур при контролі витрат від операційної діяльності слід їх розмежувати за двома рівнями:

1. процедури першого рівня пов'язані із аналізом інформаційних ресурсів: від відображення даних у первинних документах до зведених

показників фінансової і статистичної звітності. Тут пріоритетним є застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які підтверджують аргументованість у кваліфікації доходів і витрат за видами діяльності та їх зведення за аналітичними ознаками, балансову узгодженість джерел формування доходів і витрат та кінцевих результатів їх впливу на стан економічної системи загалом, обґрунтованість вибору варіантів їх формування за критеріями доречності тощо;

2. процедури другого рівня пов'язані з оцінками та діагностикою величини та зміни доходів і витрат відносно до параметрів управління ними (планування, нормування, коректування і т. п.).

Отже, проведення контролю витрат від операційної діяльності повинно складатися з декількох етапів:

- ознайомлювальний етап (загальне ознайомлення з веденням бухгалтерського обліку витрат на виробництво, з нормативними документами підприємства);
- основний етап (безпосереднє проведення перевірки); заключний етап (складання та надання аудиторського висновку, оформлення інших документів).

Так, в ТОВ “БАНЕРС” розроблені Наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції працівників бухгалтерії та інші документи, що регламентують питання ведення обліку на підприємстві в цілому, так і операційних витрат зокрема.

У подальшому основними методами, які необхідно використовувати при контролі витрат діяльності є: опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження.

У процесі опитування аудитори повинні:

- мати змогу з'ясувати облікову політику ТОВ “БАНЕРС” відносно необоротних активів, методів нарахування амортизації і постійність їх застосування;

- встановити, що змін облікової політики і методів нарахування амортизації на протязі звітного періоду не було;
- дослідити наявність необхідних пояснень у Ф. № 5 – примітках до річної фінансової звітності.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу отримати загальне уявлення про організацію обліку витрат і доходів діяльності на даному підприємстві.

Під час фактичної перевірки варто застосовувати тестові питання, відповіді на які допоможуть встановити правомірність відображення в обліку витрат операційної діяльності. На етапі основного аудиту проводиться вже безпосередня документальна перевірка. Проте, перед тим, як перейти до основного – операцій з обліку витрат діяльності, необхідно вивчити наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат діяльності підприємства.

Контроль операцій з обліку витрат діяльності в ТОВ “БАНЕРС” рекомендується проводити наступним чином у такому порядку.

1. Перевірка Звіту про фінансові результати (Ф. №2 Звіту про сукупний дохід).
2. Перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності підприємства.
3. Перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг). При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно вимог П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Тобто, здійснюючи перевірку правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно, передусім, дослідити правильність включення витрат до собівартості.

При контролі витрат, що формують собівартість виготовленої продукції, тобто контролі виробничої діяльності, необхідно встановити:

- обґрунтованість об'єктів і номенклатури статей витрат;

- правильність документального оформлення операцій з обліку витрат і оприбуткування готової продукції;
- достовірність обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції;
- достовірність формування, розподілу та відображення в обліку операційних витрат;
- повноту оприбуткування продукції та правильність відображення в обліку.

У процесі перевірки витрат в ТОВ “БАНЕРС” особливу увагу необхідно приділити наступним основним показникам:

- наявність віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції сум, які не мають прямого відношення до собівартості;
- правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції;
- віднесення на собівартість позавиробничих витрат.

При аудиті витрат на виробництво встановлюється наявність калькуляцій (планових і звітних). Необхідно перевірити правильність складання звітів по собівартості продукції, записи в бухгалтерських документах для виявлення необґрунтованих списань різних витрат на виробництво. Крім того, звітні калькуляції підприємства звіряють з первинними документами та записами в облікових регістрах. При проведенні перевірки аудитором потрібно перевірити дотримання встановленого порядку обліку і калькулювання собівартості продукції за окремими виробами.

Контроль калькуляції має важливе значення, тому що підприємства іноді встановлюють на продукцію ціни без відповідного обґрунтування. Вивчаючи обґрунтованість складеної калькуляції собівартості продукції звіряють її дані з даними первинних документів, записами в облікових регістрах, що дає можливість визначити правильність облікових даних і повноту відображення фактичної собівартості окремих видів продукції.

При перевірці витрат виробництва підприємств аудитор має звернути

увагу на правильність списання фактичних матеріальних цінностей на окремі види калькуляційної одиниці. Особливу увагу необхідно приділити впливу цін на матеріальні цінності і транспортно-заготівельні витрати. При визначенні сум відхилень за закупленими матеріальними цінностями аудитор перевіряє, чи не відбувалась зміна вартості одних матеріалів на другі види з метою регулювання фактичної собівартості готової продукції. Крім того, встановлюються факти списання на собівартість витрат, які не належать до матеріалів, що використовуються у виробництві, тобто тих, які використовуються за проведення будівельних і ремонтних робіт, робіт загальнопромислового призначення.

Аудитор повинен перевірити правильність списання матеріальних витрат на окремі види продукції. З цією метою для перевірки використовуються первинні документи з витрачання матеріальних цінностей (норми і нормативи), звітні документи структурних підрозділів, оскільки неправильне списання матеріальних витрат не виправдано збільшує або зменшує ціну на продукцію, що впливає на обсяги реалізації, а не виправдане зниження ціни приводить до зменшення прибутку або збитковості підприємства.

Вивчаючи склад елемента «Витрати на оплату праці», аудитор повинен дослідити його складові частини; причини виплат за сумісництво професій, за роботу понад встановлений термін; оплату основних і додаткових відпусток тощо. Необхідно перевірити, чи не має випадків включення до собівартості витрат, які не входять в неї, і заробітної плати апарату управління, іншого загальногосподарського персоналу підприємства, заробітної плати робітників підрозділів, які забезпечують збут продукції.

У ході перевірки аудитор повинен вивчати причини браку, повноту відшкодування втрат від браку, правильність оцінювання і відображення витрат по виправленню браку, оприбуткування браку тощо. Якщо підприємство здійснює відпуск відходів на сторону, то аудитор досліджує економічну ефективність цих операцій порівняно з переробкою відходів на

підприємстві, перевіряє правильність оцінювання відходів.

Важливим напрямком аудиту витрат є вивчення по елементного складу і структури витрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції.

До цих витрат належать матеріальні затрати (за мінусом вартості повернених відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби, амортизацію основних засобів; інші витрати.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів (лімітних карт, карт розкрою, вимог, забірних відомостей – з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку (машинограмами, відомостями розподілу затрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5-А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків та недостач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості).

Одночасно перевіряється правильність оцінки матеріалів шляхом співставлення оцінки списаних матеріалів з обліковою їх оцінкою; правильність розрахованих відхилень від купівельних цін, оцінки незавершеного виробництва і обліку зворотних відходів. За рахунок цих факторів на окремих підприємствах має місце необґрунтоване регулювання собівартості продукції, що випускається.

Особливу увагу приділяють загальновиробничим витратам, групування яких на постійні та змінні залишається на розсуд підприємства, і затверджується наказом. Чим вища частка змінних витрат у складі загальновиробничих, тим вищий прибуток підприємства, діяльність якого відрізняється великими залишками на рахунках готової продукції, незавершеного виробництва і навпаки. Аналогічне твердження відноситься до

розподілених постійних витрат, чим вище розподілені постійні витрати, тим вищий прибуток підприємства.

Таким чином, змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати збільшують вартість готової продукції і незавершеного виробництва, і беруть участь у формуванні фінансового результату тільки в тому звітному періоді, у якому була здійснена реалізація продукції. Аудитор звертає увагу на правомірність віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподіл, правильність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце), оцінювання незавершеного виробництва, правильність розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, інвентаризації незавершеного виробництва та відображення її результатів.

Під час аудиту витрат аудитор перевіряє доречність формул, що використовуються в розрахунках, правильність процедур обчислення (обсяг тестів залежить від істотності оцінних значень). При перевірці розгляду процедур затвердження оцінних значень керівництвом аудитор повинен визначити, чи було значення затверджене керівництвом, що має відповідні повноваження, і чи відображені процедури розгляду й затвердження в документації клієнта.

Наступним питанням, що підлягає перевірці – це є дослідження правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

Перевіряючи накопичення та списання операційних витрат ТОВ “БАНЕРС”, які не включаються до собівартості продукції, аудитор перевіряє правильність віднесення витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

Для цього аудитор включає ці питання у план аудиту операційних витрат періоду в ТОВ “БАНЕРС” у наступній табл. 3.2.

План контролю та аналізу операційних витрат періоду в ТОВ "БАНЕРС"

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Викона- вель	Період перевірки	Примі- тки
1	2	3	4	5
I. Адміністративні витрати (рахунок 92)				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних			
2.	Наведення складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією			
3.	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів			
4.	Складання переліку видів і сум податків, віднесених на адміністративні витрати			
5.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			
II. Витрати на збут (рахунок 93)				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут			
2.	Наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно із застосовуваною підприємством класифікацією			
3.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			
III. Інші операційні витрати (рахунок 94)				
1.	Перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць			
2.	Перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації обліковій політиці			
3.	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів			
4.	Перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів			
5.	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів			
6.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			

На думку Г.В. Власюк, для проведення контролю операційних витрат діяльності, необхідно використовувати наступні прийоми та способи перевірки:

- визначити документальне підтвердження та доцільність зазначених витрат, а також підтвердити наявність в цих документах всіх необхідних реквізитів, тобто: назву документу, дату його складання, назву підприємства відповідального за складання документу, зміст господарської операції у

вимірниках як в натуральному, так і в грошовому вираженнях, перелік відповідальних посадових осіб з підписами;

- проаналізувати суми із рахунків-фактур, платіжних вимог-доручень тощо, з оплаченими сумами у платіжних документах. При цьому звернути увагу на тривалість проміжку між контрольними датами (датою платежу, часом оприбуткування товарів (послуг) та отримання рахунку-фактури);

- за наявності орендованих об'єктів необоротних активів перевірити відповідність діючого порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку тому порядку, який встановлений у договорі;

- перевірити наявність трудових угод, наказів про посадові оклади, відрядних розцінок тощо для перевірки правильності включення до складу витрат нарахованої заробітної плати і правильність її обліку на відповідних рахунках;

- перевірити порядок віднесення понесених витрат саме до того періоду, в якому вони були реально понесені шляхом порівняння інформації з первинних документів із зведеними бухгалтерськими записами;

- перевірити правомірність включення сум нарахованої амортизації до собівартості продукції;

- оцінити правильність віднесення на витрати нарахованих відрахувань на соціальні заходи;

- перевірити кошторис на представницькі витрати підприємства та правильність накопичення та списання таких витрат

Для виключення ймовірності порушень в ТОВ “БАНЕРС” аудиторів слід звернути особливу увагу на слабкі місця та типові помилки і порушення, які досить часто зустрічаються в обліку витрат операційної діяльності інших підприємств, а саме:

- помилкове віднесення сум адміністративних витрат до складу виробничих витрат;

- списання суми загальновиробничих витрат у повному обсязі у собівартість реалізації;

- списання постійних загальновиробничих витрат у повній сумі на витрати виробництва;
- включення всієї суми нарахованої амортизації необоротних активів (не тільки виробничого призначення) до виробничої собівартості готової продукції;
- віднесення відсотків за користування кредитами отриманими підприємством до собівартості готової продукції;
- включення витрат на утримання усього легкового автотранспорту загальногосподарського призначення у складі інших витрат операційної діяльності тощо.

У свою чергу програма аудиторських послуг з перевірки доходів операційної діяльності в ТОВ “БАНЕРС” повинна включати перелік наступних дій:

1. Ознайомлення з установчими та реєстраційними документами підприємства, у ході якого здійснюється встановлення відповідності їх змісту вимогам законодавчих і нормативних актів.
2. Перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від операційної діяльності.
3. Встановлення видів діяльності, що здійснюються на підприємстві, та наявності дозволів на їх здійснення.
4. Перевірка свідоцтв платника податку та визначення системи оподаткування, на якій перебуває підприємство.
5. Всебічне дослідження наявних первинних документів та облікових регістрів, що підтверджують отримання доходів від реалізації продукції (видаткові та прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт, платіжні вимоги, акти переоцінки, довідки (розрахунки) тощо).
6. Перевірка дотримання договірних зобов'язань перед покупцями (замовниками) і правильності визначення доходів за ними.
7. Встановлення відповідності відображення сум доходів від

операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та звітності відповідно до наявних первинних документів.

8. Перевірка визнання доходів від операційної діяльності за П(С)БО та Податкового кодексу.

9. Перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від операційної діяльності.

10. Встановлення відповідності відображення сум доходів від операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та звітності відповідно до наявних первинних документів.

11. Перевірка визнання доходів від операційної діяльності за П(С)БО та Податкового кодексу, зокрема:

- вивчення повноти та своєчасності відображення доходів від операційної діяльності у бухгалтерському обліку та в цілях оподаткування;

- перевірка правильності оцінки доходів від операційної діяльності відповідно до вимог П(С)БО та ПКУ;

- перевірка легітимності отримання пільг в оподаткуванні;

- встановлення повноти та своєчасності відображення інформації про доходи від операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності.

12. Узагальнення результатів проведеної перевірки.

Господарські операції з реалізації продукції посідають основне місце у формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація фінансових показників має бути достовірною. Чистий дохід від реалізації визначається як різниця між доходом від реалізації і сумою ПДВ, акцизного збору та іншими зборами або податками і вирахуваннями з доходу.

В ході аудиторської перевірки мають бути встановлені:

- повнота відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності здійснених угод;

- правильність класифікації отриманого доходу від реалізації продукції;

- своєчасність відображення реалізації готової продукції в системі бухгалтерського обліку;
- своєчасність відображення сум дебіторської заборгованості;
- санкціонованість операцій з реалізації продукції, робіт і послуг.

У результаті проведеного аудиту можуть бути виявлені такі порушення при веденні бухгалтерського обліку доходів від реалізації продукції:

- невірна класифікація доходів;
- недотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;
- невірно обчислена сума доходу (при цьому помилка може бути як технічна, так і спеціальна);
- помилки в бухгалтерських проведеннях при відображенні у обліку господарських операцій з формування доходів від реалізації продукції і списання їх на фінансові результати;
- відсутність первинних документів, що підтверджують правомірність відображення сум як операційних доходів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- невірне відображення в звітності доходів від реалізації підприємства.

Отже, вивчаючи бухгалтерську звітність можна зробити висновок, що суттєвих порушень законодавства щодо визначення витрат діяльності, правильності формування собівартості продукції, а також правильності віднесення витрат підприємства до адміністративних та витрат на збут на досліджуваному підприємстві не виявлено. Всі суми в бухгалтерській звітності підтверджені відповідними первинними документами.

3.3. Методика та організація аналізу витрат операційної діяльності підприємства

Для підсумування результатів контролю витрат операційної діяльності має значення аналіз їх структури та динаміки за кілька років.

Аналіз витрат від операційної діяльності є особливо мобільним, передбачає постійний моніторинг кон'юнктури внутрішнього і зовнішнього середовища, врахування специфіки діяльності підприємства, напрацювання виваженої стратегії та гнучкої тактики виробничої, маркетингової, постачальницько-збутової та інших видів діяльності. За наслідками його проведення доцільно отримати нову інформацію, яка надасть впевненості в обґрунтованості аудиторського висновку.

Аналіз витрат від операційної діяльності на підставі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) дає змогу простежити тенденції зміни отриманих фінансових результатів за кілька років та оцінити вплив зазначених витрат на результуючий показник.

В таблиці 3.3 наведена структура витрат ТОВ “БАНЕРС” за 2015–2017рр.

Таблиця 3.3

Структура витрат ТОВ “БАНЕРС” за 2015-2017 рр.

Показники	2015		2016		2017		2017/2015		
	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	сума, тис. грн.	пито- ма вага, %	+/-	%	пункті в структ ури
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	10 727,8	61,9	19 733,0	91,8	19 733,0	94,3	9 005,2	83,9	32,3
Інші операційні витрати	5 817,9	33,6	1 740,6	8,1	1 086,7	5,2	-4 731,2	-81,3	-28,4
Інші витрати	763,3	4,4	22,1	0,1	100,1	0,5	-663,2	-86,9	-3,9
Податок на прибуток	11,0	0,1	9,5	0,0	9,5	0,0	-1,5	-13,6	-0,01
Разом витрат від операційної діяльності	17 320,0	100,0	21 505,2	100,0	20 929,3	100,0	3 609,3	20,8	-

Як свідчать дані таблиці 3.3, операційні витрати ТОВ “БАНЕРС” у 2017 р. порівняно з 2015 р. збільшилися на 9005,2 тис. грн. Зрозуміло, що у загальній сумі витрат операційної діяльності найбільша питома вага належить собівартості реалізованої продукції – 61,9% у 2015р. (проте, вона дещо менша у порівнянні із 2017 р. коли становила 94,3%). Вважаємо, що підприємству слід звернути особливу увагу на склад та обґрунтування величини інших операційних витрат, сума яких зменшилася на 663,2 тис.грн., а також зменшилася й їх частка у загальній структурі операційних витрат на 86,9%.

Склад статті адміністративні витрати в ТОВ “БАНЕРС” за 2016-2017рр. наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Адміністративні витрати в ТОВ “БАНЕРС” за 2016-2017 рр.

Статті витрат	2016		2017		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Витрати , всього:	2912	100	4638	100	1726	59,27
у тому числі:						
витрати пов'язані із використанням службових автомобілів	162	5,56	278	5,99	116	71,60
інші адміністративні витрати, всього:	2750	94,44	4360	94,01	1610	58,55
в т. ч. витрати на службові відрядження	4	0,14	12	0,26	8	200,00
витрати на оплату праці	1232	42,31	2265	48,84	1033	83,85
відрахування на соціальні заходи	367	12,60	523	11,28	156	42,51
амортизація основних засобів і нематеріальних активів	104	3,57	210	4,53	106	101,92
витрати на зв'язок	23	0,79	23	0,50	0	0,00
організаційно-технічні послуги	83	2,85	22	0,47	-61	-73,49
консультаційні та інформаційні послуги	84	2,88	32	0,69	-52	-61,90
юридичні послуги	39	1,34	34	0,73	-5	-12,82
витрати на охорону праці та підвищення кваліфікації персоналу	2	0,07	8	0,17	6	300,00
витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення	365	12,53	657	14,17	292	80,00
суми податків і зборів, обов'язкових платежів, що не включаються до собівартості продукції	23	0,79	31	0,67	8	34,78
поштово-телеграфні, канцелярські витрати, підписки періодичних видань	79	2,71	267	5,76	188	237,97
інші адмінвитрати	345	11,85	276	5,95	127	-20,00

У складі адміністративних витрат значну питому вагу займають витрати на оплату праці адміністративного персоналу – 42,31% у 2016 р. та 48,84% у 2017 р. Крім того позитивним фактом є суттєве збільшення витрат на охорону праці та підвищення кваліфікації персоналу аж на 300%.

Із вищеприведених таблиць 3.3 та 3.4 бачимо, що у 2017 році найбільшу питому вагу у загальній структурі операційних витрат за елементами займають саме адміністративні витрати, при чому маючи тенденцію до збільшення на 59,3%. Даний факт ще раз підтверджує результати аналізу, проведеного у попередній таблиці та повинен спонукати керівництво підприємства приймати управлінські рішення щодо оптимізації структури операційних витрат.

На жаль, в ТОВ “БАНЕРС” не проводився зовнішній аудит у 2017 р. Хоча сам по собі аудит не має значного впливу на виробничо-господарську діяльність підприємств, проте виконувана інформаційна експертиза дає змогу знизити підприємницький ризик, оскільки отримана в ході аудиту інформація дає можливість прийняти більш правильне, економічно доцільне рішення як у внутрішній діяльності самого підприємства, так і з боку потенційних інвесторів та ділових партнерів. Тому керівництву підприємства необхідно звернути увагу на вирішення даного питання у наступних звітних періодах. Можливо навіть розглянути питання про утворення структури, яка б відповідала за систему внутрішнього аудиту на підприємстві.

Сьогодні у світовій практиці потреба в аудиторській послугах досить велика. Аудит знайшов широке застосування на урядовому рівні, у фінансових інститутах та в підприємницькому середовищі. Однак аналіз літературних джерел і практика аудиту показали, що в його основі відсутні функція аналізу й оцінки ефективності виробничо-господарської (сааме виробничо-господарської) діяльності підрозділів і підприємства в цілому.

Крім того, не розроблено організаційно-економічний механізм, дія якого спрямована на зростання ефективності виробництва, пошук способів і

засобів зниження усіх без винятку виробничих і комерційних витрат, раціональне використання ресурсів підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Виявлено, що в ТОВ “БАНЕРС” відсутній відділ внутрішнього контролю, а використовуються послуги зовнішніх аудиторів. Нестача коштів не повинна бути перешкодою для запровадження системи внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки вона підвищує інтерес інвесторів до таких підприємств та дає змогу знизити підприємницький ризик. У подальшому виявлені внутрішнім аудитом резерви підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості й збільшення прибутків можуть слугувати асигнуваннями на утримання такої аудиторської служби.

2. За період 2015-2017 р. в загальній структурі витрат сталися наступні зміни: на 32,3 пункти зросла собівартість реалізованої продукції, на 28,4 пункти зменшилися інші операційні витрати, інші витрати зменшились на 3,9 пункти та податок на прибуток зменшився на 0,01 пункт. Найбільшу питому вагу серед витрат 2017 р. займає собівартість реалізованої продукції (94,3%), інші операційні витрати (5,2%) та інші витрати (0,5%).

Зростання собівартості реалізованої продукції свідчить про збільшення обсягів реалізації, а зростання доходів від реалізації свідчить про підвищення цін, оскільки внутрішні витрати підприємства значно зросли.

3. Сума адміністративних витрат у 2017 р. збільшились на 1726 тис. грн., але їх частка у загальній сумі витрат операційної діяльності зменшилася на 0,8%, що є позитивним фактором.

ВИСНОВКИ

Витрати і доходи – це важливі та складні економічні категорії, які займають особливо важливе місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що вони мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, їх використовують для оцінки ефективності господарювання, порівнюючи витрати, доходи та результати діяльності.

Категорії витрат та доходів характерні для всіх суб'єктів господарювання незалежно від їхнього виду діяльності, форми власності, розміру. Витрати та доходи впливають прямо й опосередковано практично на всі площини функціонування фірми, визначаючи її політику ціноутворення, обсяги виробництва, розмір прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління компанією тощо. Загалом витрати та доходи віддзеркалюють ціну усіх залучених підприємством економічних ресурсів і, отже, просто характеризують ефективність його діяльності.

Для забезпечення фінансової стабільності зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів для встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним таким з важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати.

Головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є отримання повної, достовірної та оперативної інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та

калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення.

В результаті вивчення економічної літератури та нормативних документів з питань обліку, аудиту, аналізу та моделювання витрат операційної діяльності, а також дослідження діючої практики з зазначених питань в ТОВ “БАНЕРС”, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік операційних витрат на підприємстві здійснюється згідно діючого законодавства. Він відбувається на основі журнальної форми за допомогою автоматизованої системи “1С: Підприємство”.

Але вивчення діючої практики обліку, аналізу та контролю операційних витрат ТОВ “БАНЕРС” дало змогу виділити наступні недоліки існуючої системи обліку та аудиту:

- підприємство має особисто розроблений перелік операційних витрат, який відповідає специфіці діяльності, але при цьому статті загальновиробничих витрат перетинаються зі статтями інших прямих витрат, що може призвести до їх повторного обліку та збільшення виробничої собівартості робіт, послуг. Також в собівартості виконаних робіт, послуг загальновиробничі витрати не вирізняються окремо;

- на підприємстві не має взаємозв'язку між підрозділами, що збільшує ймовірність помилок в обліку та звітності;

- на підприємстві відсутня система внутрішнього контролю .

Для усунення недоліків рекомендуємо:

- оскільки технічний стан основних засобів залежить від своєчасного та якісного ремонту, управлінському персоналу необхідно удосконалити методику обліку витрат на ремонти основних засобів, що підвищить ефективність управління витратами; розробити моделі залежності експлуатаційних витрат від віку устаткування, яка дозволить визначити доцільність проведення ремонту основних засобів;

- вважаємо доцільним відокремлювати інші прямі витрати від загальнопромислових з метою недопущення викривлення звітності, покращення контролю та спрощення обліку витрат;
- організувати систему внутрішнього контролю;
- проводити зовнішню аудиторську перевірку, в першу чергу для підтвердження правильності та достовірності фінансової звітності та інформації, яка служить джерелом для прийняття управлінських рішень.

Результати кореляційно-регресійного аналізу дозволили намітити основні шляхи збільшення рентабельності основної операційної діяльності ТОВ “БАНЕРС”, а саме:

- прискорення росту чистого доходу порівняно зі збільшенням собівартості робіт, послуг шляхом залучення нових замовників та збільшення якості виконуваних робіт та послуг, а також підтримання тенденцій щодо оптимізації операційних витрат та дотримання відповідного рівня еластичності витрат до фінансових результатів;
- зменшення рівня виробничого левериджу шляхом зменшення долі постійних витрат, що дозволить мінімізувати виробничий ризик;
- подальше зниження оплатомісткості робіт, послуг шляхом підвищення продуктивності праці та оптимізації структури та чисельності апарату управління підприємства.

Таким чином, для оптимізації операційних витрат слід передбачити проведення інноваційних заходів:

- впровадження нових технологій;
- поліпшення організації виробництва та праці;
- застосування ресурсозберігаючої техніки;
- використання маловідходних технологій тощо.

Ці заходи сприяють усуненню непродуктивних витрат і втрат, ліквідації браку, кращому обслуговуванню обладнання, посиленню контролю за збереженням ресурсів, зменшенню частки управлінських видатків тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аврова И.А. Управленческий учет. – М.: Бератор-Пресс. – 2003. – 176с.
2. Безверхий К.В. Ще раз про тлумачення сутності понять “затрати” і “витрати”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість” // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - №2(52). – 2010. – 222-228.
3. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета // Учебное пособие. – М.: Издательство “Экзамен”. – 2005. – 256 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: [Навч. посіб.] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир: Рута, 2001. – 548 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 - Облік і аудит / Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11–18.
7. Бухгалтерський облік: [Навч. посібн.] / А. П. Бархатов [та ін.]. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
9. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. – 2006. – 472 с.
10. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: [Навч. посіб.] / Б. Є. Грабовецький. – К.: ЦУЛ, 2009. – 256 с.
11. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навчально-

методичний посібник для самостійного вивчення дисциплін. – К.: КНЕУ, 2002. –131 с.

12. Дружиловская Т.Ю. К вопросу о соотношении понятий “затраты” и “расходы” // Вестник КГФЭИ – 2007. – № 2(7). – С. 28-30.

13. Задорожний З.В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-24.

14. Задорожний З.Р. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація // Дис. доктора екон. наук: 08.00.09. – Тернопіль. – 2007. – 184 с.

15. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

16. Золотарьова Н.Г., Лінник В.Г. Основні напрями класифікації витрат підприємства // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць. – К. – 2014. – Вип.3. – С. 222-231.

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, затверджена Міністерством фінансів України від 30 листопада 1999 року. - Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>.

18. Карп'як Я. С.Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2014. - №12. – С.172-180.

19. Карп'як Я. С.Організація обліку: Навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк / Національний ун-т “Львівська політехніка”. – Львів:Вид-во Львівської політехніки, 2014.– 366 с.

20. Карп'як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / Я.С. Карп'як // Вісник НУ «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2014. – № 794. – С. 172-180.

21. Козак В.Г. Визначення поняття “витрати” та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129-131.
22. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат і управління ними / Г.М. Колісник // Науковий вісник ЛНТУ України. – 2009. – № 19. – С. 252–258.
23. Котлярів Е. Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції: непрямі та інші. Бухгалтерія 2001. – № 24/1. – С. 45-50.
24. Левицька С.О. Організація обліку: Навч. посіб. / С.О. Левицька / Національний ун-т водного господарства та природокористування. – Рівне: НУВГП. 2008. – 219 с.
25. Лінник В.Г. Основні напрями класифікації витрат підприємства / В.Г. Лінник, Н.Г. Золоторьова // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць. – К. – 2004. – Вип.3. – С. 222-231.
26. Маслак О.О., Босак А.О., Григор’єв О.Ю. Напрямки покращення бухгалтерського обліку на підприємствах в контексті облікової політики // Всеукраїнська наукова конференція “Становлення облікової політики в Україні”. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 146–148.
27. Михалевич С. Проблеми обліку витрат та шляхи їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 3. – С. 25-30.
28. Нападовська Л.В. Управлінський облік // Підручник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Книга. – 2006. – 544 с.
29. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Г.В. Нашкерська. – Київ.: Центр навчальної літератури, 2004. – С. 464.
30. Павликівська О.І. Облік і аудит виробничих витрат // Дис. кандидата екон. наук: 08.06.04. – Тернопіль. – 2002. – 176 с.
31. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
32. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. – К.: УСБ НБУ, 2008. – 219 с.

33. Пилипенко А.А., Пилипенко С.М. Концепція обліково-аналітичної підтримки системи управління витратами підприємств та їхніх об'єднань / А.А. Пилипенко, С.М. Пилипенко// Проблеми економіки. – 2010. – № 4. – С. 65-74.
34. Півнюк О.П. Облік витрат операційної діяльності на підприємствах в умовах глобалізації економіки України // Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2010. - Випуск 13. – С.150-156.
35. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 29 “Фінансова звітність за сегментами”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 412 від 19.05.2005 р.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 “Фінансові витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006 р.
39. Пушкар М. С., Гавришко В. Н., Романів Р. В. – Історія обліку та контролю господарської діяльності: Навч. посібник для студ. вузів: Карт-бланш, 2003. - 223 с.
40. Радченя Л.І. Економічна сутність витрат виробництва / Л.І. Радченя // Фінанси, облік і аудит:Збірник наук. праць [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2009. – Вип.13. – С. 273-277.
41. Саблук П.Т., Лузан Ю.А., Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Дудка К.П. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК: (посібник по застосуванню нормативних документів) / П.Т. Саблук, Ю.А. Лузан та інш., К.: ІАЕ, 2001. - 478с.
42. Сопко В.В. Бухгалтерський облік // Навчальний посібник. – К.: КНЕУ. – 2000. – 578 с.

43. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
44. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Арлета, 2006. – 1080 с.
45. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. Посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120с.
46. Чебан Ю.Ю., Гацелюк В.О. Облік витрат діяльності сільськогосподарських підприємств: законодавчо-нормативний аспект // Вісник миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 9. – С.754-758.
47. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.І: Монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368с.
48. Черновол О.М. Особливості побудови обліку витрат на виробництво на підприємствах олійножирової промисловості // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Випуск 18, ч.ІІ. – С.240-246.
49. Черткова Н.О. Економічне значення витрат промислових підприємств // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. К. – 2006. - № 6. – С. 444-447.
50. Чумаченко М., Білоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 “Витрати” // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 3.
51. Шиманська А.А. Економічний підхід до визначення сутності термінів “витрати” і “затрати” // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. – Випуск 11(41). Ч.2. – 2014. – С.422-429.
52. Яцюк Н.Л. Законодавчо-нормативні аспекти обліку витрат діяльності / Н.Л. Яцюк // Матеріали Всеукраїнської інтернет-конференції «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та фінансова безпека підприємств аграрного сектора економіки України» [Електронний ресурс]. –

Режим доступа: <http://www.mnau.edu.ua/>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Нормативні документи з питань обліку, аналізу та контролю витрат підприємства

№	Нормативний документ, ким і коли виданий	Короткий зміст	Використання у обліково-аналітичному процесі
1	Конституція України (основний закон). ВР України від 28.06.96 №3	Основний закон України	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади
2	Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ВРУ № 996-XIV від 16.07.1997 р.	Визначає правові засоби регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Використано для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві
3	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів	Визначає платників податку на прибуток, базу та ставки оподаткування, особливості оподаткування, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету
4	Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. Закон України. ВР України від 26.01.93 р. №2939-XII	Визначає статус даної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності	Організація проведення ревізії на підприємстві
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Мінфіну України від 31.03. 99 р. № 87	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів	Складання і подання фінансової звітності
6	Порядок представлення фінансової звітності, затверджений постановою КМУ №419 від 28.02.2000 року	Визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності	Використано для визначення порядку, загальних вимог і строків представлення фінансової звітності
7	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Мінфіну від 31.03.99 р.№87	Визначає структуру та зміст статей балансу, порядок його складання та подання	Для складання балансу

8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджений наказом міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290	Визначаються методологічні засади формування в бух. обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності	Використаний для розкриття особливості формування доходів при збільшені статутного капіталу товариства
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 „Витрати” МФУ № 318 від 31.12.1999 р.	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення форми витрат та відображення її в бухгалтерському обліку
10	Про затвердження типових форм первинного обліку, затверджено Наказом МФУ від 30.11.99р. №291	Визначає основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності	Використовується при регулюванні питань обліку на підприємстві
11	Інструкція «Про застосування плану рахунків бух. Обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» МФУ № 291 від 30.11.1999 р.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків та бюджетних установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових норм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій.	Використано для розкриття та застосування правил використання та вірного ведення бухгалтерського обліку і відображення його в Плані рахунків бухгалтерського обліку
12	Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами даної КРС в Україні. КРУ України від 3.10.97 №121	Основні положення та завдання ревізій і перевірок. Планування, організація і проведення ревізій і перевірок, оформлення їх результатів та заходи щодо усунення виявлених недоліків і порушень	Законодавче регулювання планування, організації і проведення ревізій на підприємстві, термін ревізії
13	Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ міністерства статистики України від 29.12. 95 №352	Впровадження типових форм первинного обліку	Для правильності оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва
14	Про затвердження типових форм первинного обліку, затверджено Наказом МФУ від 30.11.99р. №291	Визначає основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності	Використовується при регулюванні питань обліку на підприємстві

Огляд спеціальної літератури з питань обліку, аналізу та контролю та витрат

№	Джерело	Короткий зміст
1	2	3
1	Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Ф.Ф.Бутинця. — 5-ге вид., Житомир: ПП „Рута”, 2004. — 912 с.	Навчальний посібник містить навчальні, практичні та нормативні матеріали із організації бухгалтерського обліку в Україні. Він характеризується послідовністю подачі та обсягом навчального матеріалу: від теорії бухгалтерського обліку, змістовного викладу з практичними прикладами обліку необоротних активів, запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, власного капіталу, доходів та витрат, розрахунків з дебіторами та кредиторами, складання фінансової звітності до розгляду особливостей ведення бухгалтерського обліку в малому бізнесі, торгівлі, сільському господарстві, будівництві, аптеках, громадському харчуванні, автотранспортних підприємствах та зовнішньоекономічній діяльності.
2	Бутинець Ф.Ф.: Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності „Контроль і ревізія” вищ. навч. закладів./ За ред. Проф.. Бутинця Ф.Ф.- 3-тє вид., доп. І перероб. - Житомир: ПП „Рута”, 2002.	Автор пропонує виконувати його в двох напрямках: спочатку провести фактичний контроль (інвентаризацію незавершеного виробництва), а вже потім документальний контроль. При документальному контролі перевіряється: дотримання умов визнання витрат, достовірність формування прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також загальновиробничих витрат, а також витрат діяльності підприємства.
3.	Грабова .М.,Кривонос Ю.Г.: Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник: 3 - те вид. - К.: А.С.К., 2000.	Це практичний посібники призначений для бухгалтерів, аудиторів, працівників фінансових, ревізійних та податкових органів, в яких розкрито роль обліку витрат в системі управління і контролю в умовах розвитку ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його удосконалення відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.
4	Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. — К.: Знання, 2004. — 541 с.	У цьому посібнику облік розкривається у розрізі видів економічної діяльності згідно з КВЕД і розглядаються 14 галузей. Дається стисла характеристика кожного виду економічної діяльності, розкриваються особливості та методологія бухгалтерського і податкового обліку кожного з них, широко використовуються приклади із практики. Крім того, посібник містить базовий курс фінансового обліку та теорії бухгалтерського обліку, завдяки чому ним можуть користуватися студенти з різним рівнем базової підготовки (різних курсів і спеціальностей).
5	Економічний аналіз: Навч. посібник / М. А. Болух, В. З.	Навчальний посібник розкриває найважливіші проблеми сучасного економічного аналізу. Ґрунтовно висвітлено методика вивчення господарських процесів, проведення

№	Джерело	Короткий зміст
1	2	3
	Бурчевський, М. І. Горбатов; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. — К.: КНЕУ, 2001. — 540 с.	фінансового аналізу, аналізу використання ресурсів і забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства з урахуванням нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності.
	Загородній А.Г., Партии Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. І доп. — К.: Т-во „Знання”, КОО, 2004. — 377 с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні основи бухгалтерського обліку. Висвітлюються принципи, предмет, методи та методичні прийоми бухгалтерського обліку, технології відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, сутність, призначення та форми первинної документації, облікової реєстрації, формування облікової політики підприємства та складання бухгалтерської звітності відповідно до національних стандартів обліку.
	Кобилянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб. — К.: Знання, 2004. — 473 с.	У посібнику розкриваються основи фінансового обліку, які необхідно знати для подальшого вивчення облікових дисциплін. У доступній формі висвітлюються найважливіші питання з обліку основних господарських процесів на підприємствах України, наводяться практичні рекомендації щодо порядку оформлення господарських операцій відповідними документами. Навчальний матеріал подається з урахуванням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, нового Плану рахунків, а також інших законодавчих та нормативних документів.
	Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. — Київ: Центр навчальної літератури, 2004. — 464 с.	У навчальному посібнику викладено теоретичні основи бухгалтерського обліку, розкриті питання організації і практики ведення обліку на підприємствах України згідно з вимогами чинного законодавства. Особливу увагу приділено розгляду питань фінансового обліку: обліку основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій, обліку власного капіталу тощо.
	Пушкар М. С. Фінансовий облік. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 628 с.	У підручнику розкривається методика обліку ресурсів підприємства, господарських процесів, власного капіталу, поточних та довгострокових зобов'язань, позабалансового обліку і формування показників фінансової звітності.
	Рудницький В.С. Організація первинного обліку та економічного аналізу на прикладі підприємств торгівлі. — К.: ВД „Професіонал”, 2004 .- 480с.	Навчальний посібник – перше систематизоване видання в Україні щодо організації обліково-аналітичного процесу, що базується на первинних документах, реєстрах обліку та фінансовій звітності і враховує вимоги Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО.
	Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник —	У навчальному посібнику розглянуті основні поняття первинних документів господарської діяльності підприємств, наведені їхні форми і порядок заповнення відповідно до вимог нормативних актів України. Щодо найбільш складних первинних документів подано зразки

№	Джерело	Короткий зміст
1	2	3
	Київ: Центр навчальної літератури, 2004. - 440 с	їхнього заповнення.
	Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: Навч. посібник. — 2-е вид., перероб. і доп. — Київ: ЦУЛ. 2002. — 360 с.	Навчальний посібник представлений у вигляді нормативно-аналітичного дослідження методики складання і аналізу фінансової звітності підприємства. Викладення матеріалу супроводжується прикладами аналітичних розрахунків, що створює передумови для самостійних роздумів. творчих дискусій

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство: **ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "Банерс"**
Територія: **Печерський р-н.**
Організаційно-правова форма господарювання: **Товариство з обмеженою відповідальністю**
Вид економічної діяльності: **Надання в оренду сільськогосподарських машин і устаткування**
Середня кількість працівників, осіб: **13**
Одиниця виміру: **тис. грн. з одним десятковим знаком**
Адреса, телефон: **вулиця Євгена Коновальця, буд. 36-Б, ЛІТЕРА А2, м. Київ, 01133**

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КВЕД

Коди		
2018	01	01
за ЄДРПОУ		
39383671		
за КОАТУУ		
803820000		
за КВЕД		
240		
77.31		

2245300

1. Баланс на 31 грудня 2017 р.

Актив	Код рядка	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006	
		На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	9 178,4	3 910,5
Основні засоби	1010	51 955,6	58 360,5
первісна вартість	1011	67 114,7	84 165,0
знос	1012	(15 159,1)	(25 804,5)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	1 526,7	2 026,5
Усього за розділом I	1095	62 660,7	64 297,5
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	558,6	1 912,3
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2 697,8	4 553,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	9 669,9	9 013,6
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	0,6
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	3 258,5	8 476,8
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	5,2	83,4
Витрати майбутніх періодів	1170	954,3	199,2
Інші оборотні активи	1190	1 577,4	138,8
Усього за розділом II	1195	18 722,7	24 377,6
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	81 383,4	88 675,1

Піснє	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	320,0	320,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(676,7)	(833,6)
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(356,7)	(513,6)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	2 377,1	2 838,4
розрахунками з бюджетом	1620	9,0	12,5
у тому числі з податку на прибуток	1621	9,0	-
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	3 025,7	12 357,0
Усього за розділом III	1695	5 411,8	15 007,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	81 383,4	88 675,1

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2017

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1601007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	20 091,9	17 819,1
Інші операційні доходи	2120	880,5	3 328,3
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	20 972,4	21 147,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(19 733,0)	(19 334,9)
Інші операційні витрати	2180	(1 086,7)	(1 740,6)
Інші витрати	2270	(100,1)	(22,1)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(20 919,8)	(21 097,6)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	52,6	49,6
Податок на прибуток	2300	(9,5)	(9,0)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	43,1	40,6

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

Щербак Іван Олексійович

(ініціали, прізвище)

Щербак Іван Олексійович

(ініціали, прізвище)

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"



ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство 2016 р. №204

Товариство з обмеженою відповідальністю "Банерс"

Дата(рік,місяць,число)

Територія Печерський р-н

за ЄДРПОУ

Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю

за КОАТУУ

Вид економічної діяльності Надання в середу сільськогосподарських машин і устаткування

за КОПФ

Середня кількість працівників, осіб 11

за КВЕД

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон вулиця Кугузова, буд. 18/7, м. Київ, 01133

Коди		
2016	01	01
39383671		
8038200000		
240		
77.31		

2245300

1.Баланс на 31 грудня 2015 р.

Актив	Форма № 1-м Код за ДКУД		1801006
	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції			
Основні засоби	1005	408,6	1 363,1
первісна вартість	1010	16 584,1	44 147,8
знос	1011	16 786,6	50 629,5
	1012	(202,5)	(6 481,7)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	0,1	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	16 992,8	45 510,9
II. Оборотні активи			
Запаси			
у тому числі готова продукція	1100	-	1 630,0
Поточні біологічні активи	1103	-	-
	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	-	231,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	3 325,4	9 104,1
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	828,3	5 024,4
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	3,1	11,4
Витрати майбутніх періодів	1170	-	6 662,0
Інші оборотні активи	1190	64,9	65,7
Усього за розділом II	1195	4 221,7	22 729,4
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	21 214,5	68 240,3

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	320,0	320,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	11,6	54,2
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	331,6	374,2
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	2,1
товари, роботи, послуги	1615	17 677,8	22 429,7
розрахунками з бюджетом	1620	3,5	11,9
у тому числі з податку на прибуток	1621	2,6	11,0
розрахунками зі страхування	1625	2,5	1,8
розрахунками з оплати праці	1630	4,8	529,2
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	3 194,3	44 889,5
Усього за розділом III	1695	20 882,9	67 864,2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	21 214,5	68 240,3



2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2015

1	Код рядка	Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007	
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року
2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10 688,0	243,4
Інші операційні доходи	2120	5 339,6	-
Інші доходи	2240	1 335,0	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	17 362,6	243,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(10 727,8)	(176,5)
Інші операційні витрати	2180	(5 817,9)	(52,7)
Інші витрати	2270	(763,3)	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(17 309,0)	(229,2)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	53,6	14,2
Податок на прибуток	2300	(11,0)	(2,6)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	42,6	11,6

Керівник

Головний бухгалтер



Невечера Сергій Григорович
(ініціали, прізвище)

Невечера Сергій Григорович
(ініціали, прізвище)

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю "Банерс"	Дата (рік, місяць, число)	Коди
Територія		за ЄДРПОУ	2015 01 01
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОАТУУ	39383671
Вид економічної діяльності	Надання в оренду сільськогосподарських машин і устаткування	за КОПФГ	8038200000
Середня кількість працівників, осіб	1	за КВЕД	240
Одиниця виміру	тис. грн. з одним десятковим знаком		77.31
Адреса, телефон	вулиця Щорса, буд. 36-Б, ЛІТЕРА А2, м. КИЇВ, 01133		2245300

1.Баланс на 31 грудня 2014 р.

Актив	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006		
	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	408,6
Основні засоби	1010	-	16 584,1
первісна вартість	1011	-	16 788,6
знос	1012	(-)	(202,5)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	0,1
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	-	16 992,8
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	-	-
у тому числі готова продукція	1103	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	-	3 325,4
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	-	828,3
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	-	3,1
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	64,9
Усього за розділом II	1195	-	4 221,7
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	-	21 214,5

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	-	320,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-	11,6
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	-	331,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	-	17 677,8
розрахунками з бюджетом	1620	-	3,5
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	2,6
розрахунками зі страхування	1625	-	2,5
розрахунками з оплати праці	1630	-	4,8
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	3 194,3
Усього за розділом III	1695	-	20 882,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	-	21 214,5

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2014

Стаття	Код рядка	Форма № 2-м	Код за ДКУД	1801007
		За звітний період	За аналогічний період попереднього року	3
1	2	3		
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	243,4	-	-
Інші операційні доходи	2120	-	-	-
Інші доходи	2240	-	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	243,4		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(176,5)	(-)	(-)
Інші операційні витрати	2180	(52,7)	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(229,2)	(-)	(-)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	14,2	-	-
Податок на прибуток	2300	(2,8)	(-)	(-)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	11,6	-	-

Керівник

Головний бухгалтер

(підпис)

(підпис)

Невечера Сергій Григорович

(ініціали, прізвище)

Невечера Сергій Григорович

(ініціали, прізвище)