

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:
**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ НА РЕАЛІЗАЦІЮ
ПОСЛУГ АУДИТОРСЬКИМИ КОМПАНІЯМИ**

Студента 2 курсу, 4м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Шейнич Тетяна
Олександрівна

Науковий керівник
старший викладач
кандидат економічних наук

Августова Олена
Олександрівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ПОСЛУГ.....7

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат суб'єктів господарювання.....7

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження26

1.3. Передумови організації та методики обліку, контролю і аналізу витрат на реалізацію послуг у ПрАТ «КПМГ Аудит»34

Висновки до розділу 1.....44

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ПОСЛУГ ПІДПРИЄМСТВА.....46

2.1. Організація бухгалтерського обліку витрат на реалізацію послуг на підприємстві.....46

2.2. Методика бухгалтерського обліку витрат на реалізацію послуг на підприємства.....54

2.3. Узагальнення інформації щодо витрат на реалізацію послуг у формах звітності.....69

Висновки до розділу 2.....74

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....77

3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу та контролю витрат на реалізацію послуг.....77

3.2. Методика аналізу витрат на реалізацію послуг на ПрАТ «КПМГ Аудит»85

3.3. Методика контролю витрат на реалізацію послуг ПрАТ «КПМГ Аудит»97

Висновки до розділу 3.....109

ВИСНОВКИ.....111

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....115

ДОДАТКИ.....129

ВСТУП

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що витрати підприємства є одним з визначальних факторів впливу на фінансовий результат (прибуток), який є джерелом для подальшого розвитку суб'єкта господарювання. Підвищення прибутку можливе за рахунок збільшення обсягів виробництва чи ціни продажу продукції (послуг). Однак ці варіанти є не завжди можливими і доцільними. Тому за умов певних економічних обмежень єдиним шляхом до збільшення фінансового результату є зниження витрат. Облік та аналіз витрат підприємства дає необхідну інформацію для удосконалення організації виробничого процесу, визначає можливості до зниження собівартості продукції (послуг), підвищення ефективності розподілу ресурсів підприємства тощо. Саме ефективна організація процесу контролю за витратами повинна активно сприяти подальшій модернізації виробництва і, відповідно, підвищенню попиту на продукцію (послуги).

У свою чергу постає необхідність точної та достовірної інформації про витрати для прийняття управлінських рішень. Таку інформацію надає система бухгалтерського обліку підприємства. Важливе значення відіграє науково-обґрунтований аналіз витрат підприємства, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи суб'єкта господарювання.

Варто зазначити, що обліку, контролю та аналізу витрат властива специфіка у зв'язку з особливостями технології виробництва (процесом надання послуг) на підприємствах різних видів економічної діяльності. Таким чином, постає необхідність дослідження бухгалтерського обліку витрат, а також їх економічного аналізу і контролю, як засобу удосконалення та раціоналізації процесу розподілу ресурсів у ході господарської діяльності підприємства.

Велика кількість вітчизняних вчених присвятила свої наукові праці визначенню сутності витрат, значенню та управлінню ними у господарській діяльності суб'єктів господарювання тощо. На рівні з цими питаннями одночасно досліджувались особливості обліку та аналізу витрат підприємства. Найбільш

значущий вклад зробили такі вчені як: В.Д. Базилевич, І. А. Басманов, В. І. Бачинський, С. Л. Береза, М. А. Болух, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. М. Грабова, М. Г. Грищак, Н.І. Дорош, А. Г. Загородній, В. Б. Івашкевич, Л. О. Кадуріна, О. С. Коцюба, Я. Д. Крупка, Г. І. Купалова, П. О. Куцик, В. С. Лень, Н. О. Литвиненко, Л. Г. Ловінська, І. О. Лютий, Г. В. Нашкерська, А. В. Озеран, В. П. Пантелеєв, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Г. М. Филюк, Л. В. Чижевська, М. Ю. Чік, В. О. Шевчук, А.В.Шегда, С. І. Шкарабан, Л. А. Яремко тощо.

Значний вклад у дослідження сутності витрат, операційному управлінню ними, веденню їх обліку та аналізу зробили ряд іноземних вчених, а саме: К. Друрі, Р. Ентоні, К. Маркс, А. Маршалл, Б. Ніддл, В. Б. Палій, Д. Рікардо, Дж. Рісс, Дж. Г. Сігел, А. Сміт, Я. В. Соколов Дж. Фостер, М. Фрідман, Д. Хігінс, Ч. Хорнгрен, А. Д. Шеремет, Дж. К. Шим тощо.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є вивчення, систематизація та узагальнення теоретико-методичних та організаційних засад, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліку та економічного аналізу витрат на реалізацію послуг аудиторських компаній. Для вирішення поставленої мети, слід визначити наступні **завдання**:

- дослідити сутність витрат як економічну та облікову категорію;
- розглянути класифікацію витрат за різними ознаками для цілей фінансового та управлінського обліку;
- проаналізувати законодавчо-нормативне забезпечення з питань регулювання обліку, контролю та аналізу витрат в Україні;
- здійснити огляд спеціалізованих літературних джерел з обліку та аналізу витрат підприємства;
- розкрити організацію бухгалтерського обліку витрат на реалізацію суб'єкта господарювання;
- розглянути методичні засади бухгалтерського обліку витрат на реалізацію послуг підприємства;

- визначити яким чином відбувається узагальнення інформації про витрати на реалізацію у фінансовій звітності підприємства;
- запропонувати практичні рекомендації щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат на реалізацію;
- провести економіко-статистичний та факторний аналіз витрат на реалізацію послуг суб'єкта господарювання;
- апробувати методику контролю витрат на реалізацію.

Виконання поставлених завдань, у передбаченому роботою порядку дасть можливість ґрунтовно вивчити усі особливості бухгалтерського обліку витрат на підприємстві. Практична частина покликана закріпити теоретичні основи, висвітлити особливо актуальні моменти та дати оцінку процесам, що відбуваються на реальному підприємстві. Провівши аналіз діяльності суб'єкта господарювання, можна виділити додаткові резерви для підвищення ефективності його діяльності у сучасних ринкових умовах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад обліку, аналізу та контролю витрат на реалізацію послуг аудиторських компаній у сучасних умовах господарювання на прикладі ПрАТ «КПМГ Аудит».

Об'єктом дослідження є процес обліку, контролю та аналізу витрат на реалізацію послуг аудиторської компанії ПрАТ «КПМГ Аудит».

Гіпотеза полягає у теоретичному обґрунтуванні і практичному вирішенні проблемних питань організації та методики обліку, контролю та аналізу витрат на реалізацію послуг аудиторськими компаніями

Наукова новизна випускної кваліфікаційної роботи полягає в узагальненні теоретико-методичних положень обліку, контролю та аналізу витрат на реалізацію послуг для ефективного управління аудиторськими компаніями

Апробація результатів. Основні результати дослідження пройшли апробацію через публікацію статті: «Використання комп'ютерних інформаційних систем в обліку та аналізі витрат аудиторських компаній», яка надрукована в збірнику наукових праць студентів КНТЕУ.

У даному дослідженні було використано наступні **методи дослідження**: діалектичний метод пізнання, системний та порівняльний методи аналізу, індукція та дедукція, метод подвійного запису, графічний і табличний методи, горизонтальний та вертикальний аналіз, факторний аналіз, коефіцієнтний метод економічного аналізу тощо.

Інформаційною базою для проведення дослідження є законодавчо-нормативні документи України з питань організації і методики обліку витрат, Положення стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підручники, навчальні посібники, монографії, наукові статті з питань обліку, контролю та аналізу витрат, первинні документи, облікові реєстри та звітні матеріали ПрАТ «КПМГ Аудит», тощо.

Загальний обсяг роботи становить 112 сторінок друкованого тексту, включає 18 таблиць, 20 рисунків (схем та графіків), 18 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат суб'єктів господарювання

Кожен суб'єкт господарювання, діяльність якого належить сфері суспільного виробництва, а отже виготовлення та реалізації продукції, виконання робіт чи надання послуг, що несуть вартісний характер, та мають цінову визначеність. Основною метою діяльності – є отримання та максимізація від такої діяльності прибутку, а також досягнення певного соціального ефекту.

Ведення будь-яких видів господарської діяльності вимагає від підприємства, організації чи установи (а в даному випадку базового підприємства) здійснювати різного роду витрати. Науковці економ-теоретики найчастіше визначають витрати фірми як виплати, які фірма повинна здійснити, чи ті доходи, які вона повинна забезпечити постачальникам ресурсів (як зовнішнім, так і внутрішнім), необхідних для виробництва, щоб відволікти ці ресурси від використання в інших цілях [32]. Натомість прихильники трудової теорії вартості (А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс тощо) вважали, що втілена у товарі праця складає зміст витрат виробництва. За теорією витрат альтернативних можливостей, розробленою австрійським теоретиком Р. Візером [17], витрати виробництва певного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, які суспільство змогло б отримати, якщо б по-іншому використало затрачені на виробництво ресурси. Неокласичні концепції витрат виробництва розглядають їх як суму витрат (постійних і змінних) на придбання факторів виробництва.

Вагомим є історичний аспект вивчення витрат. Доцільно розглянути працю видатного економіста XVIII століття Франсуа Кене [19], а саме «Економічну таблицю», яка була представлена у 1758 році. Суть її полягала у тому щоб розділити потоки доходів та витрат між трьома класами суспільства: землевласниками (клас власників), фермерами (виробничий клас) та ремісниками

(безплідний клас). Передумовами стали відсутність зовнішньо-торгівельних зв'язків (зв'язки всередині класів також не враховувались) та накопичень у процесі відтворення, ціни є незмінними упродовж року, а доходи повністю споживаються у поточному періоді. Схематично грошові потоки відображено у рис 1.1.

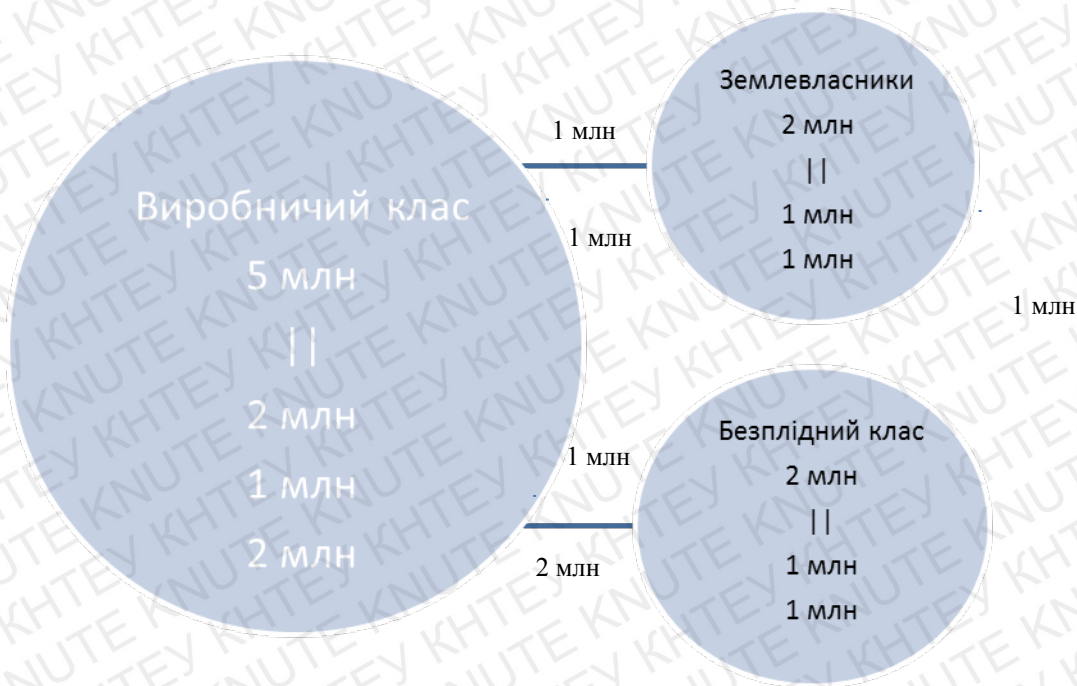


Рис. 1.1 Економічна таблиця Ф.Кене

Джерело: систематизовано автором на основі [47].

Витрати кожного класу дорівнюють його доходам. Тож ремісники виготовляють продукції на 2 млн ліврів (продано по 1 млн ліврів для виробничого класу та класу власників) за які купують у фермерів продукції на споживання на 1 млн ліврів та сировини для подальшого виготовлення продукції на 1 млн ліврів.

Клас власників отримує 2 млн ліврів щорічно у вигляді ренти від продуктивного класу, одразу ж їх витрачає: 1 млн на купівлю продукції від фермерів для споживання і ще 1 млн на промислові вироби від ремісників.

Виробничий клас на думку фізіократа Кене єдиний примножує суспільні блага. Маючи за період 5 млн ліврів (отриманих 1 млн за продовольство і 1 млн за сировину безплідному класу, 1 млн за продовольство для землевласників, 2 млн ліврів – «чистий продукт» вироблений за період) витрачають їх у такому порядку:

2 млн на ренту землевласникам, 1 млн за знаряддя праці від ремісників, ще 1 на власне споживання та 1 на відтворення у наступному році [19].

Виходячи із даної моделі, витрати розглядались як сума спожитих ресурсів від інших класів. Така макроекономічна модель була досить примітивним відображенням реальних грошових потоків в економіці країни, однак мала велике значення для подальшого розвитку поглядів на цю проблематику.

Витрати є предметом дослідження багатьох вчених, як економістів, так і обліковців, тому існує безліч підходів до визначення цієї категорії, що представлено у додатку А. Загалом основною різницею між економічним і бухгалтерським підходом є те, що перший розглядає витрати як своєрідний ресурс, що передбачає різні варіанти його використання, натомість з точки зору обліку витрати визнаються постфактум, а тому інших варіантів їх використання бути не може. Єдині науковці лише в оцінці витрат у грошовому вимірнику, це досить спрощує процедуру їх порівняння та аналізу для управлінців.

На сьогоднішній день законодавча база не містить єдиного визначення витрат, а тому доцільно розглянути визначення цього поняття із основних нормативних документів, якими регулюється методологія обліку, що наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» в нормативних джерелах

Джерело	Визначення
П(С)БО 16 «Витрати» [106] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [95]	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Податковий кодекс України [104]	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Продовження таблиці 1.1

Концептуальна основа фінансової звітності [50]	<p>Витрати - це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.</p> <p>Витрати це зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти.</p>
--	---

Джерело: систематизовано автором.

У міжнародній практиці витратам не присвячено окремого МСФЗ (МСБО). Певні основи даного поняття розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [73], МСБО 2 «Запаси» [79], МСБО 16 «Основні засоби» [75], МСБО 18 «Дохід» [77], МСБО 23 «Витрати на позики» [80], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [83] тощо. Загальне визначення виходячи із вищенаведених законодавчо-нормативних актів можна сформулювати наступним чином: витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, чи збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу.

Отже, керуючись підходами до визначення сутності витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі пропонується синтезувати наступне визначення: витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, достовірно оцінених, виражених в грошовій формі та здійснених протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети.

Згідно з п. 6 П(С)БО 16 «Витрати» [106], критеріями визнання витрат є:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань що призводить до зменшення власного капіталу підприємства;
- витрати можна достовірно оцінити.

Для подальшого визначення витрат компанії варто розглянути їх у контексті видів господарської діяльності. Відповідно до п. 6 МСБО 7 «Звіт про

рух грошових коштів» [74] господарська діяльність суб'єктів господарської діяльності умовно поділяється на три види, які представлено на рис. 1.2.

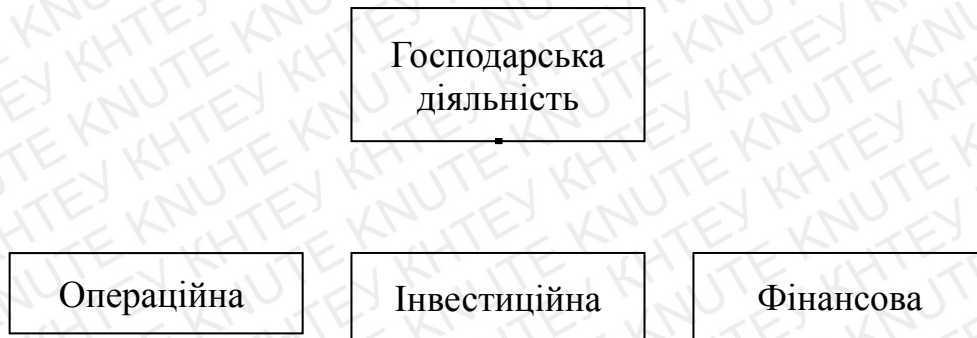


Рис 1.2. Види господарської діяльності

Джерело: систематизовано автором на основі [104].

Згідно із п. 6 МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [74] та п. 3 НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [95] фінансова діяльність визначається як така, що призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Натомість, інвестиційна діяльність включає придбання та реалізацію необоротних (довгострокових) активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є частиною грошових коштів та їх еквівалентів. Операційною діяльністю є основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною та фінансовою. Тож усі витрати підприємства можна розмежувати відповідно їх відношення до певного виду діяльності (фінансові, інвестиційні, операційні). Саме такий підхід пропонується національними положеннями стандартами бухгалтерського обліку поряд із групуванням за економічним елементам і статтям витрат. Витрати у розрізі видів діяльності підприємства відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [73], наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Співвідношення витрат згідно видів діяльності підприємства

Вид діяльності	Приклади витрат
Операційна діяльність	<ul style="list-style-type: none"> • прямі матеріальні витрати; • прямі витрати на оплату праці; • амортизація основних засобів та нематеріальних активів, пов'язаних з виробництвом; • загальновиробничих розподілених витрат;

Продовження таблиці 1.2

Операційна діяльність	<ul style="list-style-type: none"> • інші операційні витрати; • витрати обігу
Інвестиційна діяльність	<ul style="list-style-type: none"> • витрати від інвестицій в асоційовані підприємства; • витрати від спільної діяльності; • витрати від інвестицій в дочірні підприємства; • витрати на придбання інших необоротних активів
Фінансова діяльність	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на відсотки (за кредитами, борговими цінними паперами); • інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів)

Джерело: систематизовано автором на основі [95].

Існують певні особливості визнання витрат КППМГ, що пов'язані із кваліфікаційними активами. ПСБО 31 «Фінансові витрати» [111] визначає кваліфікаційний актив – як актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. Згідно ПКУ [104], фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів. Тобто вони не визнаються фінансовими витратами.

Для українських підприємств, установ та організацій найбільшу питому вагу мають саме операційні витрати (табл. 1.3). Вони займають від 59% у фінансовій та страховій діяльності до 96% у галузі освіти у 2016 році. Динаміку зміни розподілу витрат між видами діяльності важко визначити з огляду на непорівнянність даних, що зумовлена новою методикою підрахунку показників статистичної служби, яка виключає деякі території України доступ до яких обмежений. Багато у чому такий розподіл витрат пов'язаний із недостатнім розвитком фінансових інституцій та відсутністю довіри до них. Крім того інвестиційна діяльність у нинішніх умовах є вкрай ризиковою.

Таблиця 1.3

Витрати підприємств за видами економічної діяльності за 2015-2017 роки

	Витрати усього, млн. грн			Частка операційних витрат у всіх витратах, %		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
Усього	6294598	6785904	7903558	86%	86%	84%

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5	6	7
сільське, лісове та рибне господарство	240053,7	348159,3	418342,2	88%	88%	85%
промисловість	1900728	2459202	3159212	86%	86%	87%
будівництво	216797,5	203059,1	200417,3	74%	83%	85%
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2692458	2347516	2528591	94%	92%	91%
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	249490,9	364939,5	394131,4	90%	90%	91%
тимчасове розміщування й організація харчування	22946,1	30443,5	34491,8	90%	90%	91%
інформація та телекомунікації	115624,8	152951,6	172921,2	82%	81%	80%
фінансова та страхова діяльність	151894,4	194718,3	224762,1	64%	59%	57%
операції з нерухомим майном	201325,4	282318,4	329341,9	70%	67%	68%
професійна, наукова та технічна діяльність	408963,1	287483,5	317461,5	55%	72%	67%
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	56515,5	78942,8	81952,7	84%	84%	84%
освіта	1821,1	2258,8	2559,3	95%	96%	96%
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	9343,3	13851,8	15873,6	89%	88%	88%
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	23834,3	15952,8	18992,7	89%	84%	85%
надання інших видів послуг	2802,3	4107,5	4507,5	86%	95%	94%

Джерело: систематизовано автором за даними Державної служби статистики.

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО/МСФЗ) рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями, як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [73-86].

Порядок визначення витрат і їх оцінки регулюється Податковим кодексом України [104] та ПСБО 16 «Витрати» [106]. Розподіл витрат відносно видів діяльності представлено у таблиці 1.4. Порівнюючи такий розподіл із розподілом за МСБО (табл. 1.2) можна відзначити загальну схожість методик. Відмінності полягають у визначенні загальновиробничих нерозподілених витрат. Також

виділяється те, що національна методика дає більш деталізовану інформацію стосовно віднесення видів витрат до кожного із елементів. Така урегульованість обліку пов'язана із усталеністю традицій радянських зразків та плановістю економіки.

Таблиця 1.4

Розподіл витрат за видами діяльності

Інвестиційні витрати	Фінансові витрати	Витрати операційної діяльності
витрати від інвестицій в асоційовані підприємства	витрати на проценти (за користування кредитами, отриманими, за облигаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо)	прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зменшені на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва);
витрати від спільної діяльності	інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати")	прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);
витрати від інвестицій в дочірні підприємства		амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
		загальновиробничі розподілені витрати
		інші прямі витрати (загальновиробничі нерозподілені витрати)

Джерело: систематизовано автором на основі законодавчо-нормативної бази. [33].

Найбільшу частку для підприємств які виробляють продукцію, відповідно до статистики яку пропонує статистично-аналітичне агентство Статінформконсалтинг, займають прямі витрати. Для підприємств сфери послуг, до яких відноситься і базове підприємство, найбільшою в частці операційних витрат будуть саме загальновиробничі та витрати на оплату праці [131]. Вивчаючи специфіку розподілу витрат підприємств по галузям, варто зауважити, що такий розподіл є дуже варіативним, а тому достатньо-інформативним буде лише порівняння суб'єктів господарювання у межах одного виду діяльності.

Оскільки в обліку витрат загальновиробничі займають досить велике

значення, а їх класифікація і визнання можуть викликати певні труднощі у спеціаліста-обліковця, необхідним буде приділити їм особливу увагу. Назва «розподілені загальновиробничі витрати» говорить сама за себе, це витрати які накопичуються впродовж періоду, а згодом їх відносять у певних пропорціях на вироблену продукцію. Отже, до загальновиробничих розподілених витрат варто віднести наступні: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата 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); витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо) [132].

Варто відмітити, що загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності [51]. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Також окремо варто виділити витрати компанії, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до виробничої собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), для цього варто розглянути рисунок 1.3.

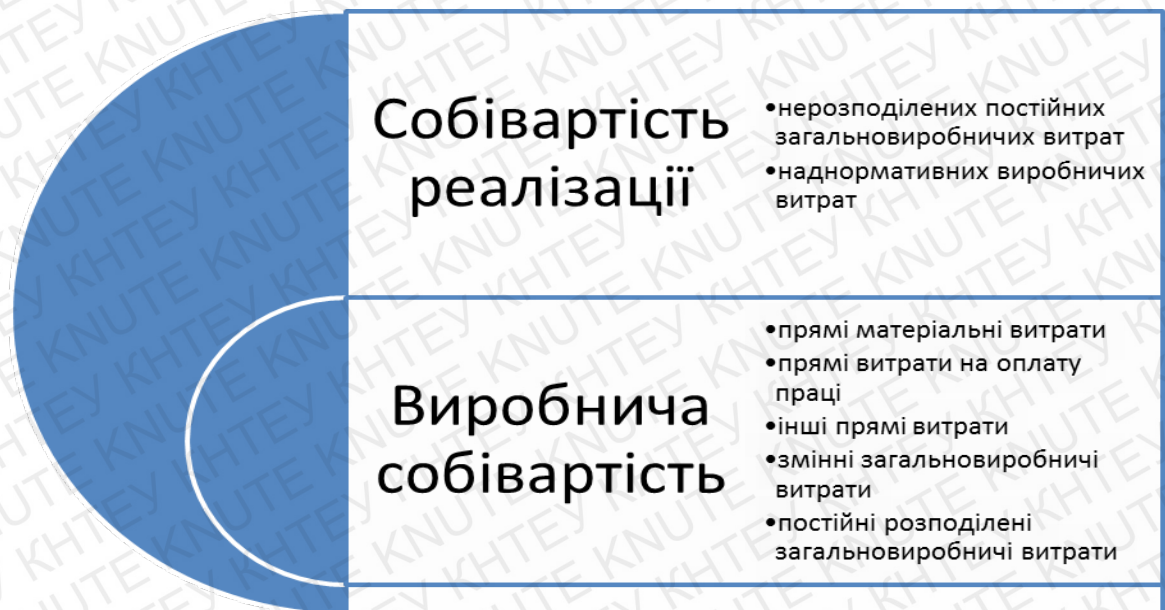


Рис 1.3. Визначення собівартості продукції

Джерело: систематизовано автором на основі [40].

Різняться виробнича собівартість та собівартість реалізації продукції саме на суму витрат обігу – це витрати матеріальних та трудових ресурсів, пов'язані з

реалізацією товарів; як показано на рисунку, вони складаються із нерозподілених загальновиробничих витрат та наднормативних витрат. Частіше у бухгалтерському обліку їх розподіляють на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Детальну інформацію щодо віднесення витрат обігу за такою класифікацією відображено у додатку Д.

За наявності усіх необхідних даних, виробничу собівартість та собівартість реалізованої продукції можна визначити за наступними формулами [100]:

$$\text{Соб}_{\text{вир}} = \text{НВ}_{\text{поч}} + \text{ВВ} - \text{НВ}_{\text{кін}};$$

$$\text{Соб}_{\text{реаліз}} = \text{ГП}_{\text{поч}} + \text{СВ} - \text{ГП}_{\text{кін}}, \text{ де}$$

$\text{НВ}_{\text{поч}}$ ($\text{НВ}_{\text{кін}}$) – незавершене виробництво на початок (на кінець) періоду;

ВВ – виробничі витрати за період;

$\text{ГП}_{\text{поч}}$ ($\text{ГП}_{\text{кін}}$) – готова продукція на початок (на кінець) періоду;

СВ – собівартість виробництва.

Крім того витрати реалізації послуг базового підприємства можна розглядати за елементами, до таких відносять: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, соціальні відрахування, амортизація (знос) та інші.

Розподіл витрат обігу та виробничої собівартості відображений у таб. 1.5 свідчить про суттєвість кожної із частин у всіх галузях виробництва, тож їх вивчення залишається актуальним і на сьогоднішній день.

Таблиця 1.5

Частка витрат собівартості за галузевим розподілом у 2015-2017 роки

	Витрати усього, млн. грн.			Частка собівартості у всіх витратах, %		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
Усього	6294598	6785904	7133576	66%	62%	63%
сільське, лісове та рибне господарство	240053,7	348159,3	365997	63%	67%	68%
промисловість	1900728	2459202	2585198	65%	63%	63%
будівництво	216797,5	203059,1	213463	55%	62%	61%
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2692458	2347516	2467789	79%	72%	75%

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5	6	7
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	249490,9	364939,5	383637	67%	66%	65%
тимчасове розміщення й організація харчування	22946,1	30443,5	32003	41%	39%	40%
інформація та телекомунікації	115624,8	152951,6	160788	52%	45%	46%
фінансова та страхова діяльність	151894,4	194718,3	204695	31%	28%	29%
операції з нерухомим майном	201325,4	282318,4	296783	17%	16%	15%
професійна, наукова та технічна діяльність	408963,1	287483,5	302213	32%	52%	49%
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	56515,5	78942,8	82987	49%	48%	51%
освіта	1821,1	2258,8	2375	52%	50%	50%
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	9343,3	13851,8	14561	60%	59%	58%
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	23834,3	15952,8	16770	56%	26%	30%
надання інших видів послуг	2802,3	4107,5	4318	57%	66%	69%

Джерело: систематизовано автором за даними Державної служби статистики.

Витрати відіграють значну роль як облікова, аналітична та фінансова категорія. Правильне їх визначення суттєво впливає на хід господарської діяльності, а тому контролюється фіскальними органами. Власне серед нормативних документів, варто відзначити Податковий кодекс, у третьому розділі якого містяться статті, що визначають додаткові коригування фінансового результату, у тому числі у сторону зменшення. Тобто статтею 138 «Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів», 139 «Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)» та 140 «Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій» розглядаються умови за яких підприємство може обліковувати затрати при тих чи інших господарських операціях. Це є важливим з точки зору оподаткування результату. Отже детальне вивчення усіх нюансів податкового законодавства веде до справедливого відображення доходів та витрат в обліку, що переключиться з одним із основоположних принципів бухгалтерського обліку – принципом обачності.

Таким чином, за результатами аналізу аспектів сутності витрат у процесі виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) а також фінансової та

інвестиційної діяльності, згідно національного та міжнародного законодавства не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до їх визначення. Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку.

Розглядаючи аспект класифікації витрат, необхідно зазначити, що її суть полягає у тому, що це єдине систематизоване групування за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційних особливостей з метою забезпечення порівнянності показників для прийняття управлінських рішень користувачами звітності.

Не існує єдиної думки науковців щодо класифікації витрати підприємства, навпаки доцільніше їх вивчати за різними ознаками. Класифікація витрат необхідна для калькуляції собівартості продукції як передумови до визначення ціни. Не менш велике значення класифікації витрат в полягає в керуванні такими потоками задля оптимізації результатів діяльності. Зокрема, класифікацію витрат за різними ознаками наведено у таблиці. 1.6.

Таблиця 1.6

Класифікація витрат на підприємстві

Ознака 1	Види витрат 2
По відношенню до обсягів виробництва	<ul style="list-style-type: none"> • умовно-постійні витрати • умовно-змінні витрати
За єдністю складу	<ul style="list-style-type: none"> • одноелементні витрати • комплексні витрати
За ознакою керованості	<ul style="list-style-type: none"> • регульовані • нерегульовані
За доцільністю	<ul style="list-style-type: none"> • продуктивні витрати • непродуктивні витрати
За календарним періодом	<ul style="list-style-type: none"> • поточні витрати • довгострокові витрати • одноразові витрати
За періодами виникнення	<ul style="list-style-type: none"> • минулого періоду • поточного періоду • майбутнього періоду
За способом визначення собівартості додаткової одиниці продукції	<ul style="list-style-type: none"> • маржинальні витрати • середні витрати

Продовження таблиці 1.6

3 позицій підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • зовнішні (явні) • внутрішні (неявні)
За способом використання	<ul style="list-style-type: none"> • дійсні

Джерело: систематизовано автором на основі [53].

Так як певні класифікації застосовуються доволі рідко, існує необхідність їх роз'яснення. Пропорційні витрати (умовно-змінні) – визначають як витрати, сума яких безпосередньо пов'язана від зміни обсягів діяльності (виплати виробничому персоналу та відрахування на такі, затрати на сировину і матеріали та інші). Непропорційними витратами (умовно-постійними) називають витрати, абсолютна величина яких не змінюється або ж змінюється непропорційно при збільшенні або зменшенні обсягів виробництва (амортизація не виробничих приміщень, витрати на опалювання, оплата за електроенергію на освітлення приміщень, заробітна плата менеджерів та бухгалтерії) [42]. Варто відзначити, що у довгостроковому періоді усі витрати будуть змінними, адже підприємство може змінювати всі використовувані ним чинники виробництва.

До одноелементних (однорідних) належать витрати, які не поділяються на окремі складові, тобто їх розчленування не несе змісту. Прикладами таких витрат є: витрати певного виду сировини та інших матеріалів, амортизація основних засобів тощо. Натомість, протилежністю одноелементних витрат є комплексні, тобто такі, які складені з декількох однорідних елементів (витрати на утримання й експлуатацію устаткування, обладнання, загальновиробничі, загально-господарські витрати). Іноді за необхідності їх можуть розділяти на первинні елементи і таким чином отримувати одноелементні витрати [126].

Регульовані витрати – це витрати, величина яких є залежною від менеджера на певному рівні управління. Нерегульованими витратами називають ті витрати, величина яких або мало залежить, або взагалі не залежить від дій керівника [54]. Прикладом регульованих витрат може бути замовлення на закупівлю буклетів у рекламному агентстві (чисельність необхідної кількості таких листівок розраховується спеціалістами). До не регульованих витрат належатимуть амортизаційні відрахування офісної техніки, оплата за витрачання електроенергії у невиробничих приміщеннях тощо.

Ще одна класифікація витрат, яку пропонує Давидович І. Є. у своїй праці «Управління витратами» розподіляє їх за доцільністю витрачання на продуктивні витрати і непродуктивні. До перших відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва витрати. До непродуктивних належать витрати, які підприємство несе з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У практиці організації та установи спрямовують зусилля на те щоб у технології виробництва і праці всі витрати стали продуктивними [100].

Різницею між поточними витратами та одноразовими є те, що частота поточних перевищує один раз на період. Зазвичай поточні витрати пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду (на сировину і матеріали, заробітну плату). В умовах сучасного виробництва до них належить основна частина витрат. Одноразові витрати здійснюються суб'єктом господарювання при підготовці нового виробничого ланцюга, впровадження нових видів продукції, модернізації існуючих ліній. Також одноразовими можуть бути резерви витрат на оплату одноразової винагороди за стаж чи особливі заслуги. За календарним періодом довгострокові витрати становлять частину витрат підприємства, що пролонгується у часі, тобто до них відносять амортизаційні відрахування, адже, таким чином, необоротні активи переносять свою вартість на продукцію протягом тривалого періоду часу частинами, а не одномоментно.

Маржинальні витрати – це додаткові витрати, які необхідні на виготовлення чи продажу додаткової одиниці або партії продукції [143]. Такі витрати дуже часто мають стрибкоподібний характер. Це пов'язано із тим, що досягнувши певного максимуму підприємству необхідно здійснювати капітальні вкладення на розширення виробництва (закупівля нових основних засобів, оренда виробничих приміщень тощо).

Середні витрати – це витрати на одиницю продукції, розраховані відповідно до всього випуску продукції за певний період часу. Такі витрати розраховуються частіше на малих підприємствах. Припустимо, що на виробництво 10 літрів соку витрачається сировини на 200 грн., матеріалів на

упаковку – 20 грн., інших виробничих витрат – 5 грн., невиробничі витрати складають 15 грн. Отже, співвідношення усіх витрат до кількості упаковок продукту становитиме 240 до 10. Таким чином, середні витрати становитимуть 24 грн.

Зовнішніми (або явним) витратами є витрати, пов'язані з придбанням підприємством ресурсів у інших постачальників (тобто це витрати на закупку сировини, матеріалів, працю спеціалістів найнятих через аутсорсинг тощо) [97]. Внутрішні (або неявні) витрати – це витрати, пов'язані з використанням факторів виробництва, які знаходяться у власності самої фірми (грошовий капітал, технічне та інше обладнання, підприємницькі здібності тощо), а також з деякими її перевагами (місцезнаходження, престижність торгової марки тощо). При цьому ці витрати дорівнюють вигоді, що може бути отримана при альтернативному використанні власних ресурсів [103].

Дійсні витрати це ті які були здійснені у ході господарської діяльності, а альтернативні – ті, які могли бути здійсненими за допомогою наявних ресурсів.

Наведені вище розподіли в основному використовується з аналітичною метою, адже облік витрат ведеться за визначеними у нормативно-правових документах статтями. Тож в обліку частіше використовуються наступні розподіли, що наведені в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7

Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Ознака	Види адміністративних витрат
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	<ul style="list-style-type: none"> • прямі витрати (основні) • непрямі витрати (накладні)
За економічними елементами	<ul style="list-style-type: none"> • матеріальні витрати • на оплату праці • амортизаційні відрахування • відрахування на соціальні заходи • інші витрати

Продовження таблиці 1.7

За місцем виникнення витрат	<ul style="list-style-type: none"> • за цехами • за дільницями
За центрами відповідальності	<ul style="list-style-type: none"> • дирекції • господарської частини

	<ul style="list-style-type: none"> • відділу механізації • відділу охорони праці • відділу постачання • відділу кадрів • бухгалтерії
За видами продукції	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на вироби • витрати а групи виробів • витрати на замовлення
За функціональним призначенням	<ul style="list-style-type: none"> • поточні витрати у складі собівартості продукції • витрати на збут • адміністративні витрати • інші витрати

Джерело: систематизовано автором на основі [127].

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі [128]. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Відповідно, ті витрати, які не можна віднести до певного виду продукції, товарів, робіт чи послуг, називають не прямими. Найчастіше таке групування використовують спеціалісти-обліковці при підрахунку собівартості продукції.

Групування за економічними елементами розгорнуто відображене у Плані рахунків бухгалтерського обліку [57] у восьмому класі «Витрати за елементами», рахунки 80-84 включно. Воно використовується більшою мірою невеликими підприємствами, які не використовують рахунки 9-го класу. Аналіз інформації згідно статистичного збірника «Економічна та інвестиційна діяльність підприємств» пункту 2.19. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності представлено у таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Розподіл витрат за елементами серед підприємств України

Роки	Витрати на виробництво продукції	З них за складовими витрат	
		Матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у	Амортизація

	(товарів, послуг), млн.грн.	виробництві			
		млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат
2014	2077904,1	1544791,7	74,3	128330,5	6,2
2015	1984065,5	1434694,0	72,3	139588,5	7,0
2016	1952582,8	1419809,0	72,7	138120,5	7,1
2017	2446147,6	1805572,5	73,8	171416,2	7,0

Роки	З них за складовими витрат					
	Витрати на оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Інші витрати	
	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат	млн.грн	у % до загальних витрат
2014	274935,4	13,2	99170,2	4,8	30676,3	1,5
2015	278146,4	14,0	100076,8	5,1	31559,8	1,6
2016	261520,5	13,4	92904,4	4,7	40228,4	2,1
2017	295806,6	12,1	96751,5	4,0	76600,8	3,1

Джерело: систематизовано автором на основі даних Державної служби статистики.

Прослідковуючи зміну частки витрат за кожним із елементів, виділяються відрахування на соціальні заходи (їх вага у загальних витратах зменшується із року в рік). Нестабільна ситуація спостерігається серед інших витрат, вони мають тенденцію до збільшення. Величина амортизаційних відрахувань свідчить про швидкість оновлення основних фондів на вітчизняних підприємств. В Україні ця статистика досить невтішна, адже середні показники у 6,8% говорять про ризик застаріння основних засобів.

Розподіл витрат за центрами відповідальності, за місцем виникнення та за видами продукції бухгалтери застосовують більше в аналітичному обліку для надання специфічної інформації управлінському персоналу. Відповідно такі статті витрат можуть з'являтися в окремих планах рахунків підприємств за необхідністю.

Класифікація витрат компанії за функціональним призначенням, що розглянута у попередньому пункті, також відображена у Плані рахунків [44] у класі 9 «Витрати діяльності» на рахунках 90-94.

Для потреб обліку відповідно до ПСБО 16 [106] та Податкового кодексу

України [104] класифікацію витрат розглянуто вище.

Враховуючи особливості управлінського обліку базового підприємства, автором розроблено класифікацію для потреб управлінського персоналу. Вона ґрунтується на основних потоках грошових коштів відповідно сфер діяльності та одночасно поєднує у собі елементи витрат. Оскільки для сфери послуг найбільші витрати зосереджені на людські ресурси та матеріальні блага, що споживаються для надання послуг, то доцільним буде відокремити в рамках операційної діяльності витрати, що відносяться на пряму до процесу надання послуг та побічні, як розглянуто нижче:

- на придбання та обслуговування активів виробничого призначення;
- на придбання та обслуговування активів загальногосподарського та управлінського призначення;
- витрати корпоративного призначення;
- витрати на заробітну плату, нарахування для працівників виробництва та інші виплати (враховуючи відпускні, відшкодування, премії тощо);
- витрати на заробітну плату та нарахування на неї для працівників адміністративного та загальногосподарського персоналу.

Таким чином, виділивши певні витратні центри, можна ефективніше провадити політику з метою економії ресурсів.

Також виробничі витрати на реалізацію послуг можна класифікувати за співвідношенням до суб'єкта-фактичного платника, що дозволить враховувати податковий натиск зі сторони держави не лише на саме підприємство, а й його працівників та споживачів послуг. Класифікація представлена нижче.

- витрати самого підприємства (амортизація споруд та будівель);
- витрати працівників підприємства (податки, що відраховується із заробітної плати);
- витрати на споживачів (непрямі податки на послуги).

Удосконалення класифікації витрат дозволяє здійснювати більш ефективний аналіз господарської діяльності підприємства та раціонально управляти грошовими потоками з метою максимізації прибутку підприємства.

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

Будь-яка господарська діяльність підпорядкована системі нормативно-правового регулювання. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку витрат є важливою складовою системи бухгалтерського обліку, оскільки від рівня його якості залежить достовірність інформації, яку отримують користувачі звітності для прийняття управлінських рішень.

В Україні бухгалтерський облік витрат регулюється наступними суб'єктами: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України, Державна служба статистики України тощо.

Відповідно владним повноваженням та правовому статусу, кожен рівень державних структур має право видавати закони, постанови, ухвалювати рішення, надавати рекомендації. Оскільки вказані вище документи мають різну юридичну силу, доцільним є встановлення ієрархії підпорядкування (додаток Б). При наявності протиріч між документами, за законами України питання вирішуватиметься за тим, який має вищу юридичну силу, а у випадку існування різниці із прийнятими міжнародними стандартами, за останніми.

Основні законодавчо-нормативні документи, які регулюють організацію обліку витрат підприємства на державному рівні, наведено у додатку В.

Варто відзначити, що бухгалтерський облік в Україні ґрунтується нормах обліку та звітності, основні вимоги яких встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НПСБО). Перед усім обліку витрат стосуються: НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [95], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [114] (визначає засади формування порядку визнання та оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахування амортизаційних відрахувань у процесі

перенесення вартості на виготовлену продукцію протягом строку корисного використання таких активів), ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [115], П(С)БО [14 «Оренда»](#) [112], П(С)БО 16 [106] (визначає перелік витрат відповідно до розподілів), П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [116], ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [117], ПСБО 22 «Вплив інфляції» [107], ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [110], ПСБО 26 «Виплати працівникам» (що стосується витрат на оплату праці персоналу) [108], ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» [109], ПСБО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [110], ПСБО 31 «Фінансові витрати» [118], ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість» [112] (у частині витрат від інвестиційної діяльності), ПСБО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [113]. Норми цих положень застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Варто зазначити, що ці положення базуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, однак окремого МСФЗ «Витрати» не існує. Основні положення, які визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [73], МСБО 2 «Запаси» [79], МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [85], МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [86], МСБО 11 «Будівельні контракти» [74], МСБО 16 «Основні засоби» [104], МСБО 17 «Оренда» [76], МСБО 19 «Виплати працівникам» [78], МСБО 23 «Витрати на позики» [15], МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [16], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [83], МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [82], МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [84] тощо.

Також законодавством розроблено інструментарій до застосування законодавчо-нормативних актів відповідно чинного законодавства, а саме методологічні рекомендації: з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, з обліку фінансових витрат, щодо заповнення форм фінансової

звітності, щодо облікової політики підприємства, з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, тощо. Систематизовано інформацію щодо методичних рекомендації у додатку В.

Загалом нормативні документи забезпечують можливість організувати, систематизувати і стандартизувати інформацію про діяльність базового підприємства, в тому числі і в розрізі обліку витрат. Також вони забезпечують порівнянність даних по кільком підприємствам та обліку в цілому.

Аналізуючи усе вищесказане, можна підсумувати, що загальний характер багатьох норм правил (стандартів) надає свободу вибору відповідних методів обліку, у зв'язку з чим бухгалтерські записи часто залежать від обраного методу. Рекомендаційний характер стандартів дає широкі можливості щодо вибору найбільш вдалого методу для кожного підприємства залежно від специфіки його діяльності.

Не зважаючи на те, що нормативна база є важливим джерелом інформації для практикуючих бухгалтерів, не менш важливою є наукова складова, яка виражена сукупністю досліджень і розробок науковців.

Дослідженню взаємозв'язку обліку, контролю та аналізу витрат присвячено багато праць як вітчизняних, так і закордонних науковців. Вагомий внесок у вирішення проблеми класифікації методів обліку та аналізу витрат здійснили: І. Л. Боднарюк, Т. В. Божидарнік, В. І. Довбуш, О. В. Моргун, Ю. В. Сіра, С. В. Стендер тощо. У зазначених працях знайшли вирішення питання удосконалення діючої організації й методики бухгалтерського обліку, в т.ч. на базі комп'ютерної техніки, а також методики і організації управлінського обліку виробничих витрат в ринкових умовах господарювання.

У розробку теорії і практики обліку витрат і калькуляції собівартості продукції значний внесок зробили І. О. Бєлий, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Ю. Я. Литвин, В. Г. Лінник, В. В. Сопко, Л. К. Сук, П. Т. Саблук, Л. С. Шатковська, В. О. Шевчук, В. П. Ярмоленко тощо.

Як стверджують В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, А. Н. Асаул, І. Б. Осорьєва, автори навчального підручника «Управління затратами на

підприємствах» [53], виробничий облік, управлінський і фінансовий облік – це складові єдиної системи обліку підприємств. Також управлінський облік є продовженням, подальшим поглибленням, деталізацією даних фінансового обліку в частині витрат діяльності, коли розкривається вся ефективність технологій та організація діяльності, ефективність придбання ресурсів, прийняття технологічних та організаційних рішень тощо. Він будується суто для конкретного підприємства, виходячи з характеру його технологій і організаційної структури.

У монографії Г.О. Партина та А.І. Ясінської «**Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства**» [99] розкрито сутність і особливості системно-орієнтованого управління затратами підприємства, виділено елементи системи та запропоновано методикку оцінювання ефективності такого підходу. Ще одна робота Г.О. Партина «**Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій**» [100] присвячена застосуванню концепцій стратегічного управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності підприємств.

Облік за видами витрат у своїх роботах розглядали вітчизняні науковці, серед яких новизною публікацій відзначились Л.В. Гуцаленко («**Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат**» [26]); О.А. Юрченко («**Бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат іншої операційної діяльності**» [148]); В.І. Довбуш («**Проблемні аспекти розподілу загальнопромислових витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах**» [28]) тощо. Натомість, у проблематиці обліку серед різних галузей господарської діяльності працювали такі учені як: В. В. Борковська («**Бухгалтерський облік витрат виробництва у м'ясопереробних підприємствах: теорія і практика**» [12]); О.В. Іванюта («**Бухгалтерський облік і аналіз загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах**» [40]); Х.Р. Хомик («**Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства**» [136]); Л.І. Пославська («**Облік доходів і витрат за центрами відповідальності у будівництві**» [102]);

Н. І. Суворова («Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва» [132]) тощо.

Важливими для наукового середовища були роботи Н.В. Гуріної «Облік та аналіз витрат і доходів підприємств: теорія та методика» [24] та К.І. Кузьмінської «Управлінський облік витрат підприємництва за процесами: теорія, методика, організація» [51]. Вони декларують узагальнені підходи аналізу витрат і підсумовують методологічний досвід процедур їх обліку.

Специфіку обліку акцентовану на контролі витрат розглянуто у авторефераті О.М. Ромашко «Облік і контроль витрат в системі економічної безпеки підприємства» [121]. Вона є досить актуальною за умов конкурентного середовища в країні.

С.А. Котляров в праці «Управління затратами» вважає облік та аналіз витрат інформаційною базою управління, необхідною як керівництву конкретного підприємства, так і його зовнішнім контрагентам, зацікавленим у найкращій фінансовій результативності функціонування даного об'єкта [46]. Вона складається з нормативної, довідкової, облікової інформації, даних спеціальних досліджень тощо. Облікова інформація є основою для прийняття дієвих управлінських рішень. Довідкова ж інформація допомагає проводити порівняльний аналіз ефективності управління витратами на конкретному підприємстві.

Д. Стоун та К. Хітчинг [131] у своїй праці «Бухгалтерський облік і фінансовий аналіз», висувають думку про те, що собівартість характеризує усі сторони виробничої діяльності господарської ланки, а управління витратами й собівартістю є важливим елементом управління господарством. Однак, поряд із цим, автори зазначають, що в сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства в Україні, практично не існує, немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості.

Основи вивчення обліку витрат містяться у працях Н.М. Ткаченко «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» [125] та Ф.Ф. Бутинця «Бухгалтерський фінансовий облік» [14]. Основна увага в них

приділяється вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог національних стандартів, в аспекті контролю над ними.

У праці О.В. Лишиленко «Бухгалтерський фінансовий облік» [54] досить детально вивчено та проаналізовано облік та методи формування і розподілу витрат у всіх сферах діяльності підприємства, наводяться різнобічні приклади кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій, що використовуються для відображення витрат у різних видах діяльності підприємства, а також відображено документообіг при формуванні витрат підприємства.

Дану тему дуже цікаво висвітлює і П.Й. Атамас у навчальному посібнику «Управлінський облік» [7]. Автор характеризує методи обліку витрат виробництва: позамовний, попередільний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу він приділяє нормативному методу обліку витрат на виробництво продукції, обґрунтовуючи це тим, що даний метод може застосовуватись на різних підприємствах, як виробничих, так і не виробничих. Автор зауважує, що впровадження даного методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. В роботі зазначено, що нормативний метод обліку витрат допоможе менеджерам отримати інформацію про відхилення фактичних витрат від норми, використовуючи яку, менеджер зможе вживати необхідні заходи для встановлення причин цих відхилень і попереджати їх виникнення в майбутньому.

Пізнавальним є підручник Б. Райан. «Стратегический учет для руководителей», де запропоновано методики обліку і контролю витрат та їх аналіз у довгостроковому періоді [130].

Досить широко в періодичній літературі висвітлено і питання управлінського обліку Л. Нападовською, С. Кузнецовою, Л. Кучиною, Н. Шандовою тощо. Ці вчені визначають управлінський облік як передумову для правильного і обґрунтованого обліку та раціоналізації витрат на підприємстві.

У підручнику С.Ф. Голова «Управлінський облік» розглядаються концепції та організація управлінського обліку; класифікації витрат та методики калькуляції; бюджетування у процесі виробництва. Праця дає можливість вивчити теоретичні основи для розуміння загальних процесів в ринкових умовах господарювання [19].

Питання автоматизації обліку та контролю висвітлено у працях Ф.Ф. Бутинця «Інформаційні системи бухгалтерського обліку», С.В. Івахненко «Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту» [42], а також в періодичній літературі. Зокрема, В. Горщар у роботі «1С: облік витрат на виробництво продукції» [21] відповідає на практичні питання автоматизованого обліку витрат. Навчальний посібник (розроблений В.Д. Шквором, А. Г. Загороднім, О. С. Височаном) «Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті» [32] також дає можливість вивчати облік та аналіз на підприємстві за умов автоматизації процесів.

Праця «Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства» науковців Н.В. Піскунової, М.Г. Федорець та К.С. Піскунової більшою мірою розглядають аналітичну частину питання визначення сутності витрат [103] Традиційним узагальнюючим синтетичним показником ефективності раціоналізації витрат операційної діяльності визначають коефіцієнт дієдатності (або рівень витрат на 1 грн доходу). Цей показник включає три різновиди:

- виробнича собівартість на 1 грн вартості товарної продукції;
- собівартість реалізованої продукції на 1 грн доходу;
- загальні операційні витрати на 1 грн доходу.

Для оцінки ефективності управління витратами та дієвого їх контролю пропонується система показників: загальні операційні витрати на 1 грн., коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції, загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн. загальних доходів від такої діяльності, коефіцієнт окупності витрат, частка постійних витрат у валовому прибутку, собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу, рентабельність операційної

діяльності та інші. Загалом вони дають можливість оцінити ефективність витрат здійснених підприємством у ході господарської діяльності.

Г.В. Савицька автор «Анализ хозяйственной деятельности предприятия» у роботі дає теоретичні основи аналізу господарської діяльності, а також методіку комплексного аналізу в умовах ринкової економіки, розглядає фінансовий аналіз підприємств (аналіз чутливості, маржинальний аналіз фінансових результатів), а також частково аналіз інвестиційної діяльності [81].

У підручнику А. Д. Шеремета «Теория экономического анализа» відображено теорія і практика управлінського і фінансово-економічного аналізу, дано систему комплексного аналізу і пошуку резервів, методологію аналізу основних показників діяльності комерційних організацій [140].

Т.В. Головка та С.В. Сагова у навчально-методичному посібнику «Стратегічний аналіз» пропонуються методики оцінки діяльності підприємств у перспективі із використанням міжнародного досвіду [15].

Також уваги заслуговують ряд інших наукових джерел присвячених обліку та аналізу витрат, їх короткий огляд викладений у додатку Г.

Аналізуючи усе вищесказане, можна зробити висновок, що питання вдосконалення аналізу господарської діяльності повинні розглядатися в тісному зв'язку з методами економічного аналізу, оскільки без цього неможливе прийняття обґрунтованих економічних рішень. Зміст і методика аналізу постійно оновлюється зі спрямуванням на потреби ринкової економіки й управлінські потреби підприємства.

1.3. Передумови організації та методики обліку, контролю і аналізу витрат на реалізацію послуг у ПрАТ «КПМГ Аудит»

Однією з основних проблем обліку витрат на підприємствах в Україні, є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема

досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, моделі оподаткування й тіньового сегмента української економіки.

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати тощо [40].

Об'єктом дослідження в роботі обрано підприємство ПрАТ «КПМГ Аудит» (далі – КПМГ, Компанія). Компанія є юридичною особою за законодавством України і набуло прав юридичної особи з дня його державної реєстрації. Воно є самостійним господарюючим суб'єктом, має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банках і діє на основі повного господарського розрахунку, самофінансування і самоокупності. Також КПМГ є представником міжнародного бренду КПМГ в Україні. Варто зазначити, що під таким брендом діють на даний момент дві компанії, інша – ТОВ «КПМГ Україна». Предметом діяльності компаній є господарювання у сфері бухгалтерського обліку, аудиту, права, а також консультування з питань оподаткування. При цьому немає однозначного розподілу сфер відповідальності, адже робота над проектами може вимагати включення спеціалістів обох компаній. Тим не менш діяльність об'єкта дослідження зосереджена більшою мірою саме над аудиторськими послугами.

Основна мета діяльності Компанії – здійснення підприємницької діяльності для одержання прибутку в інтересах акціонерів Компанії. Підприємство має право займатися підприємницькою діяльністю в сфері аудиту, яка не суперечить законодавству України, відповідно до ліцензії №2397 виданої 01.01.2001 року Аудиторською палатою України.

Організаційна структура Компанії наведена на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Схема організаційної структури ПрАТ «КПІМГ Аудит»

Джерело: складено автором

Підприємство самостійно розробляє та затверджує штатний розклад, визначає оклади, форму та систему оплати праці, та залучення співробітників до діяльності підприємства.

На підприємстві створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, що забезпечує ведення бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій Компанії в первинних документах, зберігання й обробки документів, регістрів і звітності протягом встановленого строку несе керівник підприємства згідно з чинним законодавством і установчими документами.

Головний бухгалтер призначається на посаду і звільняється з посади керівником підприємства. Усі працівники, зайняті обліком і звітністю, підпорядковуються головному бухгалтеру і призначаються керівником підприємства за рекомендацією головного бухгалтера.

Бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером є одним з провідних підрозділів управлінської структури підприємства, яка забезпечує формування повної і достовірної інформації про результати діяльності та майновий стан підприємства, необхідної для прийняття ефективних рішень, здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів і попередження негативних явищ у господарській діяльності.

За критеріями Господарського Кодексу України [20] та за Законом України від 05.10.2017 р. №2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33] досліджуване підприємство належить до суб'єктів середнього підприємництва, адже середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 50 осіб, але менше 250, річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 40 мільйонам євро та визначену за середньорічним курсом Національного банку України, та балансова вартість активів до 20 мільйонів євро.

Облікова політика – дуже важливий елемент організації підприємства, оскільки вона формує процес бухгалтерського обліку на підприємстві, без якого воно не може здійснювати свою діяльність. Кожне підприємство має право самостійно обирати облікову політику, враховуючи особливості своєї діяльності. Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом – наказом або розпорядженням. Облікова політика формується, базовим підприємством на календарний рік і не може бути змінена упродовж нього, крім випадків, передбачених законодавством.

Суб'єкти господарської діяльності при формуванні облікової політики повинні враховувати такі фактори:

- 1) розмір підприємства та кількість працюючих, щоб довести необхідність створення бухгалтерської служби на підприємстві або обмежитися лише посадою бухгалтера;
- 2) вид діяльності;
- 3) вибір плану рахунків (загальний або спрощений);
- 4) вибір системи оподаткування (загальна або спрощена);
- 5) обрані форми первинних документів та документообіг;
- 6) вибір форми бухгалтерського обліку (журнально-ордерна, спрощена, автоматизована та ін.).

З огляду на те, що облік відіграє важливу роль в прийнятті управлінських рішень, необхідно врахувати вимоги, які ставлять перед ним різні користувачі облікової інформації малих підприємств. Традиційно виділяють внутрішніх та

зовнішніх користувачів. Перш за все облікову інформацію використовують власники, управлінський персонал підприємства. До групи зовнішніх користувачів належать інвестори, банківські та кредитні установи, постачальники, замовники покупці, клієнти, органи державного регулювання і контролю. Якщо вимоги до обліку визначати потребами користувачів, то виникають відмінності між великими і малими підприємствами. Для перших властива наявність ділових контактів практично з усіма перерахованими вище зовнішніми користувачами, в той час як для малих підприємств вони в основному обмежуються органами державного регулювання і контролю. Таким чином на малих підприємствах акцент переноситься на внутрішнє використання облікової інформації.

Відповідно саме на них повинна бути зорієнтована система бухгалтерського обліку малого підприємства, яка повинна забезпечувати:

- швидку підготовку фінансової звітності;
- достатній рівень точності суттєвої інформації;
- обробку облікової інформації з мінімальними витратами.

Отже, формування облікової політики потрібно здійснювати за наступними етапами:

- визначення об'єктів бухгалтерського обліку, щодо яких повинна бути розроблена облікова політика;
- виявлення, аналіз, оцінка факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку;
- вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики;
- ідентифікація потенційно придатних для застосування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку по кожному прийому і для кожного об'єкту;
- оформлення обраної облікової політики [46].

Вивчення фактичних даних про методи обліку, які застосовуються на підприємствах сфери середнього бізнесу, показує, що вимоги П(С)БО є адекватними для середнього розміру підприємств, оскільки вони надають керівництву право вибору під час формування облікової політики. Проте окремі

вимоги цих документів є надто складними для використання у практичній діяльності.

Згідно п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [33], базове підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства. В Наказі зазначається форма бухгалтерського обліку, яку обирає підприємство, розробляються системи і форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій, робочий план рахунків та ін.

Наказом «Про облікову політику підприємства» Компанією визначені наступні засади облікової політики.

– Основними засобами вважаються матеріальні активи, які утримуються на підприємстві з метою використання їх в процесі виробництва або поставки товарів та послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року. Основні засоби класифікуються відповідно до класифікаційних груп, які встановленим П (С) БО 7 «Основні засоби» [105].

– Нарахування амортизації на підприємстві здійснюється за прямолінійним методом.

– Облік нематеріальних активів ведеться згідно з вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [115]. Нематеріальні активи амортизуються протягом встановленого строку їх корисного використання за прямолінійним методом.

– Малоцінними та швидкозношуваними предметами (МНМА) вважаються об'єкти, вартість яких не перевищує 6000 грн. Облік МШП зі строком служби менше одного року ведеться на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а зі строком служби більше року обліковувати у складі необоротних активів (на рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»).

- На вартість МШП, які обліковуються на рахунку 112, щомісячно нараховується знос у розмірі 50% від їх первісної вартості. Суму зносу цих МШП відображається за кредитом рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».
- МШП, які обліковуються на рахунком 22, у разі передачі до експлуатації, повністю виключати зі складу активів та відображати за дебетом відповідних рахунків обліку витрат.
- Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважається найменування запасів. Визнання та первісну оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, товарів) здійснюється залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до Статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані в результаті обміну на подібні та неподібні запаси згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [79].
- У разі відпуску запасів у виробництво, продажу, або іншого вибуття оцінку запасів здійснюється за методом ФІФО.
- Доходи та витрати включаються до складу Звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності та відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності тих періодів, до яких вони належать.
- Облік витрат ведеться з використанням тільки 9 класу рахунків.
- Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством економічної вигоди та може бути достовірно визначена сума цієї дебіторської заборгованості. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги вносити у підсумок балансу за чистою реалізаційною вартістю, яка дорівнює сумі дебіторської заборгованості за відніманням безнадійних боргів.
- Резерв сумнівних боргів визначати виходячи з платоспроможності окремих дебіторів.

– Грошовими коштами та їхніми еквівалентами в фінансовій звітності, вважаються грошові кошти на розрахунковому рахунку, в касі підприємства, грошові кошти у дорозі.

– Резерви майбутніх витрат і платежів створюються за такими витратами: попередньо сплачена орендна плата, суми за підписки на періодичні видання, попередньо сплачені рекламні послуги та всі інші витрати, які стосуються наступного звітного періоду.

– Облік податків та відрахувань здійснюється відповідно до діючого Податкового кодексу України.

ПрАТ «КПМГ» використовує автоматизовану форму бухгалтерського обліку на основі платформи «1С: Бухгалтерія 8.2», тобто всі дані первинних документів накопичуються і реєструються в зведених відомостях, розроблених в електронній формі.

Аналіз основних фінансових показників діяльності ПрАТ «КПМГ Аудит» наведений у додатку У.

Виходячи з даних таблиці можна зробити такі висновки щодо динаміки результатів господарської діяльності даного підприємства. Дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг Компанії за 2013-2017 рр. має тенденцію до зростання, однак спостерігається вплив кризи 2014 року. Загалом, у 2017 р. порівняно з 2013 р. спостерігається зростання доходу на 80 млн. грн (на 93%). У 2017 р. порівняно з 2013 р. спостерігається збільшення собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг на 28 млн. грн. (або на 57%). У 2017 р. порівняно з 2013 р. спостерігається збільшення валового прибутку на 52 млн. грн. (або на 143%). Протягом 2017 - 2013 років спостерігається невеликі коливання суми інших доходів, але в цілому вони є стабільними. Однак у 2015 р. порівняно з 2013 р. спостерігається збільшення інших витрат зі спадною динамікою до 2017 року.

В динаміці показників господарської діяльності Компанії спостерігається рівномірне збільшення чистого прибутку протягом аналізованого періоду, за відносного погіршення показників у 2015 р.

Уявлення про склад господарських засобів (майна) підприємства та їхніх джерел на звітну дату дає бухгалтерський баланс. Розглянемо горизонтальний аналіз балансу ПрАТ «КПМГ Аудит». Позитивним є збільшення нерозподіленого прибутку на 25 млн. грн. (або на 312%). Спостерігається збільшення вартості основних засобів на 9 млн. грн., (на 58%), а також зростання вартості оборотних активів на 40 млн. грн. (на 56 %) в порівнянні із базисним роком. Тобто, на підприємстві відбувся процес збільшення грошових потоків, що є позитивною тенденцією в діяльності господарства та призводить до зменшення необхідності залучення фінансових ресурсів за рахунок зовнішніх джерел. Також спостерігається незначне збільшення на підприємстві поточних зобов'язань на 9 млн. грн., однак разом з цим збільшується поточна дебіторська заборгованість – 11 млн. грн., що може свідчити про ефективну кредитну політику, залучення партнерства на довгостроковій основі, кооперування зі споживачами продукції за для співпраці на вигідних умовах.

Негативною тенденцією розвитку підприємства є зростання інших поточних зобов'язань у 2017 році порівняно з 2013 роком – на 5 млн. грн., що могло бути зумовлене як збільшенням обсягів діяльності підприємства, так і допущенням сповільнення оборотності оборотних активів, що вимагало додаткового залучення капіталу в оборот підприємства.

Розглянемо вертикальний аналіз активів та пасивів Компанії. Як видно з даних таблиці додатку У, значну питому вагу в загальній вартості балансу КПМГ займають оборотні активи – 83% у 2017 році, хоча мало місце її зниження порівняно з 2013 роком на 5%. Однак значна частка оборотних активів у загальній сумі балансу показує позитивні зрушення, які відбуваються в господарстві.

У пасиві підприємства значна частка в загальній вартості припадає на нерозподілений прибуток – у 2017 році його питома вага становить 31%, що у порівнянні з 2013 роком суттєве зрушення. Це говорить про незалежність даного підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Розглянемо показники ліквідності на основі даних таблиці у додатку У. Ліквідність означає здатність перетворити актив на грошові кошти швидко і без

втрат його ринкової вартості. Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань.

На основі даних показників слід зробити наступні висновки, що коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2013-2017 рр. зростав (від 8% до 60%). Такі зміни говорять про те, що Компанія може швидше погасити свої короткострокові зобов'язання, ніж у попередніх роках.

Коефіцієнт швидкої ліквідності протягом 2013-2017 рр. рівномірно зростав. Це означає, що здатне погасити свої поточні зобов'язання за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами, тобто у разі падіння обсягів реалізації Компанія не в повному обсязі зможе покрити свої зобов'язання.

Коефіцієнт покриття за досліджуваний період роках знаходиться в межах норми. Спостерігається позитивна тенденція зростання показника, що означає збільшення здатності Товариства вчасно погашати свої зобов'язання.

Значення показника чистого оборотного капіталу за досліджуваний період зросло на з 36% до 173%. Це означає, що за аналізований період підприємство спроможне сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати свою діяльність за рахунок чистого оборотного капіталу.

Аналіз фінансової стійкості (платоспроможності) підприємства здійснюється за даними балансу підприємства. Цей аналіз дає змогу охарактеризувати структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, ступінь фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності. Дані аналізу фінансової стійкості підприємства наведені в таблиці, що у додатку У.

Одним із найважливіших показників фінансової стійкості підприємства є коефіцієнт автономії. У 2017 році він становив 31%, що є вищим за значення у попередніх роках, однак при встановленому нормативному значенні 60% такий рівень вважається не достатнім. Це є негативною тенденцією розвитку, але не говорить про залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Частина власних коштів підприємства у загальній сумі засобів, авансованих у діяльність підприємства має бути збільшена до рівня контролю.

Коефіцієнт фінансової стійкості показує, що співвідношення власних і залучених засобів, вкладених у його діяльність є нижчим, ніж нормативне значення цього показника і говорить про те, що підприємство не залучає зовнішні джерела фінансування.

За проаналізований період значення коефіцієнту маневреності власного капіталу підвищилось на 36%. Така динаміка є позитивним явищем в роботі підприємства, одночасно можна говорити про те, що діяльність багато у чому залежна від поточних розрахунків, що є досить ризиковим і потребує ретельної уваги зі сторони менеджменту.

Коефіцієнт фінансування (кількість залученого капіталу до власного) за останні п'ять років зменшилась зі 131 грн на 1 грн власного капіталу до 2 грн у 2017 році. Тенденція до зменшення даного коефіцієнта є позитивною, але таке значення показника може вказувати на зменшення притоку коштів.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами (відношення оборотних засобів до власного капіталу) за досліджуваний період збільшився від 115 грн до 3 грн, і становить близьке до нормативного значення. Це свідчить про те, що платоспроможність Компанії збільшилась.

Підводячи загальний підсумок за усіма вище наведеними розрахунками стверджуємо, що протягом 2013-2017 років ресурси підприємства є ліквідними таким чином об'єкт є платоспроможним. Показники ліквідності та платоспроможності підприємства знаходяться в межах нормативних значень, і більшість таких показників мають тенденцію до зростання, що говорить про позитивні тенденції в розвитку підприємства.

Висновок до розділу 1

На підставі проведеного дослідження теоретико-методологічних основ обліку та аналізу витрат господарської діяльності можемо зробити наступні висновки:

1. Основною метою функціонування будь-якого підприємства є максимізація прибутку. Для його визначення слід співставити розмір доходів та

витрат. Витрати є одними із найважливіших складових облікового процесу підприємства, особливо в ринкових умовах

Тому, пошук шляхів зниження витрат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності в сучасних умовах слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення стабільності їх функціонування в ринковому середовищі.

2. Наявність розбіжностей між положеннями різних нормативно-правових документів, якими регламентовано облік витрат, створює труднощі в роботі практикуючих бухгалтерів та науковців у частині розуміння сутності витрат, класифікацій витрат тощо.

Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності і Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань. Тому гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні за міжнародними стандартами в частині витрат операційної діяльності є особливо актуальною та потребує подальшої імплементації.

3. Об'єктом дослідження в роботі обрано ПрАТ «КПМГ Аудит» основним видом діяльності якого є надання аудиторських та супутніх послуг, а також консультування.

4. Облікова політика досліджуваного підприємства складена відповідно діючих національних стандартів бухгалтерського обліку. Згідно затвердженої облікової політики базове підприємство використовує автоматизовану форму бухгалтерського обліку, тобто всі дані первинних документів накопичуються і реєструються в зведених відомостях, розроблених в електронному вигляді. Компанія використовує платформу «1С: Бухгалтерія 8.2».

МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Організація бухгалтерського обліку витрат на реалізацію послуг на підприємстві

Облік витрат є суттєвим у господарській діяльності усіх без виключення підприємств, а тому його організація набуває великого значення для успішного функціонування суб'єктів господарювання. Організаційний аспект обліку витрат включає такі складові: документальне забезпечення проведення операцій з витратами, документооборот, облікову політику підприємства тощо.

На організацію обліку витрат впливає велика кількість факторів. Більшість із них є внутрішніми, тобто такими, що підконтрольні самому суб'єкту господарювання. До таких належать: вид діяльності, характер виробництва, і продукції, структура управління, розміри підприємства, особливості технології та багато інших.

Побудова апарату облікової служби Компанії значно впливає на облік витрат у ході господарської діяльності підприємства. Здебільшого, бухгалтерських апарат включає самостійні підрозділи у вигляді груп, секторів, відділів, бюро тощо. У цих підрозділах організація облікових робіт здійснюється за наступними принципами поділу праці:

- функціональним;
- оперативно-виробничим.

Як зазначають Ю.Я. Литвин та В.А. Полторадня, функціональний принцип поділу облікової праці «оснований на технічних елементах облікової роботи, тобто на видовому поділі праці, коли кожному працівникові доручають виконання однорідних операцій (приймання документів, їх обробка, записи в реєстри обліку)» [54]. В такому випадку облік витрат на реалізацію послуг (і не тільки) розподілятиметься між кількома відділами. Наприклад, окремі працівники

займатимуться прийманням основних засобів, окремі – нарахуванням заробітної плати персоналу і утриманнями із неї, тощо.

Під оперативно-виробничим принципом організації облікового апарату розуміють поділ праці, заснований на закінчених циклах, на комплексах робіт, що належать до одного об'єкта або до групи економічно однорідних об'єктів обліку, тобто на структурному розподілі праці [29]. Тобто, за такої організації для обліку витрат може бути виділено окремий підрозділ в бухгалтерії. Аналогічна структура облікового апарату при організації обліку за центрами відповідальності. В такому випадку виділяють центр доходів, витрат, прибутку та інвестицій. Центр витрат, до прикладу, є підрозділом підприємства, керівник якого відповідає лише за витрати. В межах цілого підрозділу доцільним буде встановлення ділянок за видами витрат (адміністративних, виробничих, витрат на реалізацію та інших). Такими суб-центрами є підрозділи, що надають проміжні послуги, які не є кінцевою або завершеною послугою (оцінка інвестицій в межах аудиту), відділи управління, соціальної служби тощо. Також пряме відношення до витрат має центр прибутку, адже він може контролювати усі компоненти які формують фінансовий результат. Саме таку організацію і має досліджуване підприємство.

Органи, які забезпечують функціонування бухгалтерського обліку, керуються у своїй роботі діючими на підприємстві нормативно-правовими документами. Це забезпечує порівнянність облікової та звітної інформації, її єдність як за формою, так і за змістом.

Структура документообігу розробляється з метою забезпечення оперативного надходження необхідної інформації для обліку витрат на реалізацію послуг. Для забезпечення своєчасності відображення господарських операцій у оперативному та бухгалтерському обліку на базовому підприємстві повинні бути складені графіки руху документів між службами підприємств та надходження їх у бухгалтерію. Прикладом такого графіку може бути графік документообігу таблиця робочого часу працівників зайнятих реалізацією, структурний графік роботи облікового сектора із заробітної плати (який включає працівників з відділу реалізації), зведений графік аналітичних робіт по бухгалтерії підприємства,

зведений графік облікових робіт по бухгалтерії підприємства. Крім того, для кожного працівника необлікової служби з виконання ним облікових робіт має бути створено графік здавання документів у бухгалтерію. Прикладом з об'єкта аналізу може слугувати правила віднесення у бухгалтерію звітів з відряджень штатних працівників, графік подання звіту про адміністративні витрати управлінському персоналу.

Усі первинні документи, для того щоб бути вчасно опрацьованими, мають надаватись бухгалтерії у визначені терміни, для цього варто розглянути графік документообороту витрат на реалізацію, що наведений нижче.

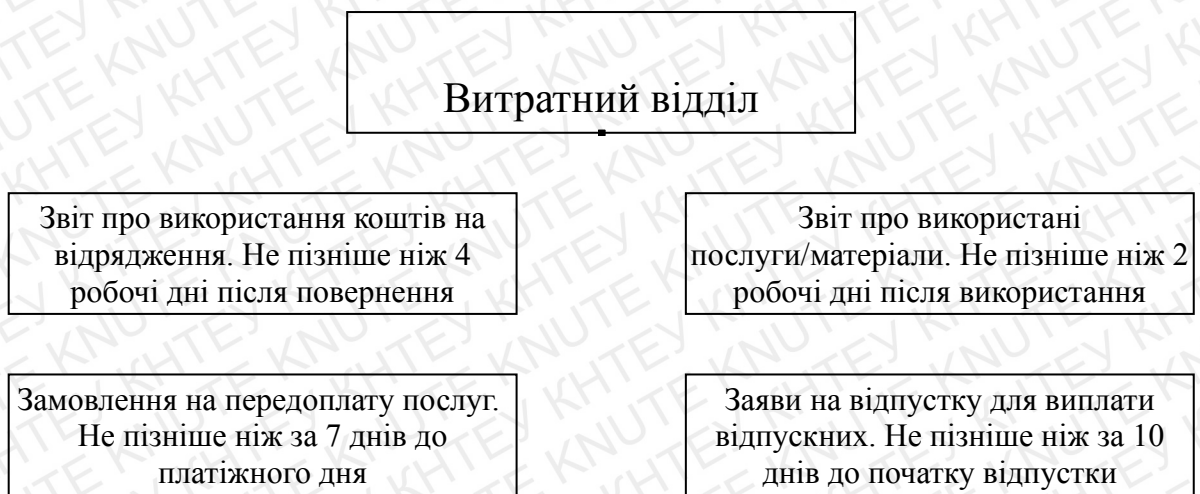


Рисунок 2.1 Графік документообігу з обліку витрат на реалізацію

Джерело: систематизовано автором на основі матеріалів підприємства.

Не менш важливим фактором що впливає на облік витрат є облікова політика. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [33] під обліковою політикою підприємства розуміють сукупність конкретних методів і способів організації форм ведення бухгалтерського обліку та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто, базове підприємство має можливість обирати конкретні методики, процедури, форми та техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з положень чинних нормативно-правових актів та спеціалізації підприємства. До компетенції підприємства належить [71]:

- обирати форму бухгалтерського обліку витрат, як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації господарських операції пов'язаних з витратами (у тому числі і на реалізацію) відповідно до наявної технології обробки облікових даних;
- розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій з витратами, визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів (у тому числі із витрат на реалізацію);
- затверджувати правила документообігу (графіки подання звітів управлінському персоналу щодо витрат на реалізацію і не тільки) і технологію обробки облікової інформації (наприклад обрахування певних показників ефективності витрат на реалізацію), додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку для обліку витрат на реалізацію послуг;
- самостійно встановлювати терміни корисного використання основних засобів та умови їх використання, а також одиницю їх обліку (за найменуваннями, однорідними групами, видами), в залежності від встановленого терміну визнання витрат на реалізацію протягом періоду може бути більш пролонгованим у часі;
- обирати метод амортизації основних засобів відповідно до переліку: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, це прямо впливає на визнання витрат у певному періоді, адже різні способи мають деякі особливості щодо цього аспекту;
- визначати поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку (деякі витрати на реалізацію можуть не відображатись як суттєві, якщо затрати на їх відображення перевищують суму отриманих вигід від достовірності такої інформації);
- обрати спосіб користування рахунками класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- встановлювати періодичність переоцінки оборотних і необоротних активів та зарахування сум уцінки чи дооцінки активів на баланс підприємства (таким чином витрати що були здійснені можуть відображатись у тому чи іншому періоді);

- обліковувати витрати на резерв сумнівних боргів, або ж резерви для майбутніх витрат і платежів (витрати на консультування після завершення надання основних послуг);
- встановлювати перелік і склад калькуляції вартості реалізації послуг, склад постійних та змінних витрат, базу розподілу супутніх витрат;
- організовувати управлінський облік на підприємстві, формувати склад та методику подання звітності за його результатами;
- порядок визнання і відображення кваліфікаційних активів на підприємстві тощо (наприклад навчальна база для заохочення партнерів до співпраці).

Первинний облік – це важлива частина обліку витрат. Первинні документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій є підставою для їх обліку [56]. До типових первинних документів з обліку витрат на реалізацію базового підприємства належать: відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів для потреб відділу збуту, акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів для потреб відділу збуту, який відображає витрати здійснені у поточному періоді; авансовий звіт, при відображенні витрат на реалізацію послуг здійснених на відрядження (добові працівникам у відрядженні); звіт про використання коштів, наданих на відрядження та під звіт, як підтвердження здійснених витрат для цілей підрозділу збуту (Додаток Н); розрахунково-платіжна відомість на виплату коштів працівникам відділу збуту (Додаток П); таблиць обліку використання робочого часу, для обліку витрат пов'язаних із оплатою праці відділу збуту (Додаток Р); лімітно-забірна картка, яка відображає здійснення витрат на канцелярію відділу збуту (Додаток С); накладна при витратах на купівлю товарів; акт виконаних робіт чи рахунок, для витрат на послуги сторонніх організації; товарно-транспортну накладна, яка відображає витрати при вантажних перевезеннях (Додаток Т) які можуть бути необхідними відділу збуту при виконанні своїх прямих завдань; наряд-замовлення на надання послуг з технічного обслуговування та ремонту; розрахунок бухгалтерії для виявлення витрат на

реалізацію, які внаслідок розподілу мають бути віднесені до звітного періоду, тощо.

Нині система обліку вітчизняних підприємств стає усе більш громіздкою, а зі збільшенням обсягів діяльності це призводить до суттєвої бюрократизації усіх процесів. Альтернативним рішенням такої проблеми могла б стати процедура спрощення форм первинних документів. Натомість задля швидкості їх ідентифікації можна використовувати систему штрих-кодів. Очевидно, що для громіздких об'єктів, на зразок будівель, такий підхід не буде дієвим, однак для дрібних об'єктів це може економити багато часу, особливо якщо для підприємства є важливим ідентифікація кожного окремого запасу. До прикладу, використання двох видів рекламних листівок (для визначення більш дієвих способів заохочення до співпраці клієнтів під час заходів, або тем які особливо цікавлять клієнтів).

Крім обов'язкової звітності на базовому підприємстві можуть бути розроблені і власні зразки управлінської звітності. Така інформація подається з певною регулярністю управлінському персоналу з метою прийняття на її основі ефективних рішень стосовно господарської діяльності. Прикладом такої звітності можуть бути порівняльні звіти щодо динаміки витрат на реалізацію послуг, обсягів наданих послуг щодо минулих періодів, а також співвідношення витратних статей у балансі за певний період. Однак у практиці малих та середніх вітчизняних підприємств така звітність фактично не використовується.

Важливим компонентом в організації контролю за використанням ресурсів базового підприємства, а від так і витратами (у тому числі і на реалізацію послуг) – є інвентаризація, яка повинна проводитися відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [43]

Інвентаризація може проводитись як планово, так і позапланово (за наявності певних обставин: передача справ іншій відповідальній особі, виявлення шахрайства та ін.) але обов'язковою вона є перед складанням річних звітів на 31 грудня звітного року [16].

Передує проведенню інвентаризації перевірка стану реєстрів бухгалтерського обліку, наявність технічної документації, що підтверджує походження тих чи інших запасів, основних засобів, малоцінних швидкозношувальних предметів відділу збуту (і не тільки).

Результати інвентаризації Компанії рекомендується оформлювати описами (інвентаризаційний опис основних засобів і нематеріальних активів); інвентаризаційний опис незакінчених ремонтів основних засобів; звіряльна відомість результатів інвентаризації основних засобів і нематеріальних активів. Відповідно до перевірених цінностей складаються звіти про ступінь їх співвідношення до зазначених в обліку, встановлюються відповідальні особи.

При виявленні об'єктів, що не перебувають на обліку компанії, комісія повинна включити їх до опису за їхніми технічними характеристиками. Якщо ж навпаки, встановлено, що існують недостачі, то порядок їх списання буде різнитись залежно від наявності винних осіб і розміру збитків. Нестача цінностей понад норми природного убутку, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством. Таким чином, якщо витрати були спричинені в межах природного убутку (усушки, утряски), то організувати списання варто наступним чином:

Відобразити проводкою списання товарних втрат у межах норм природного убутку. Прикладом таких витрат можуть бути товари, закуплені для відділу збуту в рамках промо-акції. Варто звернути увагу, що, хоч закупка матеріальних цінностей і проводилась для потреб збуту, їх убуток відображається у складі інших витрат. Збиток від недостачі товару понад суму природного убутку та псування товару слід показати додатково ще й на позабалансових рахунках, наприклад «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей». Суми витрат будуть там зосереджені доки не буде виявлено винних осіб, або ж до закінчення терміну позовної давності (три роки). Після того як виявили винну особу, суму на згаданому рахунку відносять до дебіторської заборгованості та іншого операційного доходу.

Трохи відрізняється організація визначення витрат при недостачах чи пошкодженнях основних засобів. Сума різниці між балансовою вартістю основних засобів і сумою нестачі (пошкодження), що має бути віднесена на винну особу, розраховується у відповідності з Порядком оцінки збитку від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 року №116 [38]. Враховуючи зміни до порядку, нині розмір збитків, завданих суб'єкту господарювання, якщо у його майні немає державної частки та якщо він не користується майном, що перебуває у державній чи комунальній власності, визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки (до Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні також внесено відповідні зміни»). Таким чином для базового підприємства буде найбільш прийнятним способом запрошення кваліфікованого оцінщика для виявлення розміру збитків. В іншому випадку в дію вступатиме Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891 «Про затвердження методики оцінки майна». Інвентаризація часто є єдиним способом визначення витрат на збут. Наприклад, коли запаси, що використані в цілях збуту в обліку враховуються не поштучно, а в кг чи м². Таким чином знаючи кількість запасу на початок періоду та підтвердивши інвентаризацією кількість запасу на кінець, можна шляхом віднімання першої величини від останньої визначити скільки було спожито за період. Така методика є надзвичайно корисною, якщо процеси стимуляції збуту безперервні і облікова система не має можливості оброблювати інформацію в реальному режимі.

Отже, організація обліку та складання звітності щодо витрат є важливим аспектом, оскільки дає змогу забезпечити повний контроль та ефективність їх використання у ході господарської діяльності суб'єкта.

2.2 Методика бухгалтерського обліку витрат на реалізацію послуг на підприємстві

Визначення методичних засад бухгалтерського обліку витрат на реалізацію передбачає встановлення порядку відображення господарських операцій, систематизації даних та групування інформації, пов'язаної з їх виникненням та списанням.

Для обліку витрат використовують систему синтетичних та аналітичних рахунків. Синтетичний облік витрат на вітчизняних підприємствах ведеться на рахунках класу 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності» відповідно діючому Плану рахунків №291 [44].

Кожне підприємство, виходячи з напрямів своєї господарської діяльності, структури її видів та обсягів вкладень, вибирає ту або іншу сукупність рахунків, організує бухгалтерський облік витрат у розрізі вибраних способів їх отримання і закріплює прийняте рішення наказом про облікову політику.

Обліковувати витрати підприємство, організація чи установа (у даному випадку КППМГ) може за власним вибором або за одним із класів пропонованих вище, або ж користуватись одночасно обома способами.

Досліджуване нами підприємство використовує виключно 9-й клас, тому витрати операційної діяльності обліковують на рахунках 90-94 (до яких входять витрати на збут – 93 «Витрати на збут» рахунок), фінансові витрати на рахунках 95 «Фінансові витрати» та 96 «Витрати від участі в капіталі».

Окремо виділяють рахунок 97 «Інші витрати», на якому ведеться облік витрат, що виникають у процесі діяльності, крім фінансових витрат, але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (тож на субрахунку 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» обліковують інвестиційні витрати), та 98 «Податок на прибуток», де групуються суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого

податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [106].

Обираючи для обліку витрат обидва класи рахунків, бухгалтер-спеціаліст може на власний розсуд обирати рахунки, якими він буде користуватись, однак вони мають корелюватись із прописаними методиками в обліковій політиці підприємства. (прибрати)

Розглянувши загальні методики обліку витрат на реалізацію, доцільно визначити особливості їх обліку у кожному із трьох видів діяльності підприємства (операційна, інвестиційна, фінансова). Для наочності інформації пропонується розглянути облік і аналіз витрат на прикладі нашого підприємства яке використовує лише рахунки 9-го класу.

Облік витрат в операційній діяльності характеризується наявністю альтернативних варіантів, саме тому вітчизняні науковці часто саме їй надають великого значення у своїй праці. Хоч понесені затрати так чи інакше будуть відображені, в управлінському обліку при прийнятті рішень буде важливим які саме компоненти віднесені до собівартості продукції, які не відносяться до виробничих витрат (адміністративні та збутові витрати). Загалом класифікацію методів обліку витрат, що відносять до операційної діяльності можна представити схематично (рис 2.2).

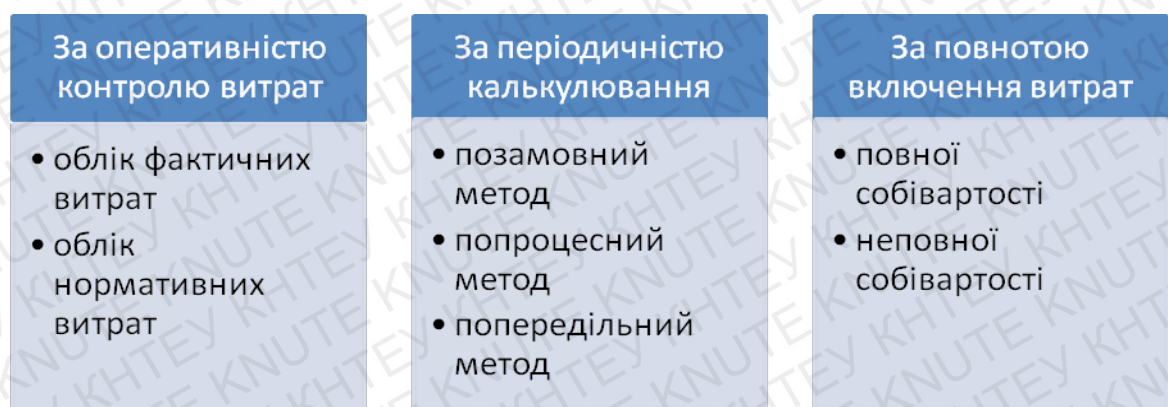


Рис. 2.2 Класифікації методів обліку витрат операційної діяльності

Джерело: складено автором на основі [19].

Кожен із методів обліку витрат можна використати і при визначенні витрат на збут. Метод обліку витрат за фактичною собівартістю характеризується тим, що в обліку до витрат реалізації послуг будуть віднесені фактичні витрати звітного періоду. Цю методику умовно можна представити формулою:

$$\Phi_{\text{в}} = K_{\text{вр}} * \text{Ц}_{\text{вр}} \quad (2.1)$$

де $\Phi_{\text{в}}$ – фактичні витрати; $K_{\text{вр}}$ – фактична кількість використаних ресурсів; $\text{Ц}_{\text{вр}}$ – Фактична ціна використаних ресурсів [31].

Основна перевага такої методики зосереджена у простоті розрахунків. Водночас недоліками є: недоцільність використання при великих обсягах витрат на реалізацію, визначення загальної кількості витрат на реалізацію лише вкінці звітного періоду, складність визначення норм для контролю витрат на реалізацію та визначення відхилень тощо. Приклад застосування цього методу, а також відображення в обліку наведено у додатку Е.

Протилежним методом до обліку за фактичними витратами є облік за нормативними витратами. В такому випадку до початку періоду створюються певні обґрунтовані норми витрат на частини виробничого циклу, на основі яких прописується калькуляція споживання для кожного виду матеріальних цінностей (наприклад норми використання канцелярії відділу збуту), при цьому обов'язково враховуються значення допустимих відхилень. Узагальнити такий метод можна формулою [32]:

$$\Phi_{\text{в}} = (\text{Ц}_{\text{р}} \pm \text{В}_{\text{ц}}) * (K_{\text{р}} \pm \text{В}_{\text{к}}) \quad (2.2)$$

де $\Phi_{\text{в}}$ – фактична сума понесених витрат; $\text{Ц}_{\text{р}}$ – нормативна ціна використаних ресурсів; $\text{В}_{\text{ц}}$ ($\text{В}_{\text{к}}$) – відхилення ціни (кількості) фактично-використаних ресурсів від нормативних; $K_{\text{р}}$ – нормативна кількість використаних ресурсів [32].

Цей метод частково компенсує недоліки попереднього, зокрема, забезпечує можливість попереднього контролю витрат на реалізацію, надаючи облікову інформацію про собівартість управлінському персоналу до початку

періоду в якому вони мають бути здійснені. Таким чином, можна проводити контроль будь-якої ділянки господарського процесу, як окремо, так і в порівнянні з іншими підрозділами. Також за допомогою цієї методики можна виявити внутрішні резерви підприємства. Облік за нормативами суттєво полегшує процес планування поставки ресурсів на підприємство та організацію їх зберігання.

Недоліками цього методу є необхідність перегляду норм в залежності від зміни зовнішнього та внутрішнього середовища, а також збільшення трудомісткості робіт пов'язаних з обчисленням цих нормативів та відхилень. Детальний приклад кореспонденції рахунків при перевитратах (перевищенні фактичних витрат над нормативними) та економії (перевищенні нормативними витрат над фактичних) наведено у додатку Ж.

Періодичність калькулювання витрат пропонує позамовний та попроцесний методи [23]. Перший із них використовується при наданні унікальної послуги (спеціального замовлення). Найчастіше такий метод зустрічається у специфічних галузях: машинобудування, пошиття одягу, виготовлення меблі тощо. Але його також можна використати з огляду на витрати на реалізацію послуг. Таким чином, витратами віднесеними на конкретний проект (замовлення) будуть представницькі витрати у ході переговорів із майбутніми клієнтами: рахунки із орендованих конференц-залів, ресторану, парковки, і тому подібне.

Протягом строку виконання проекту прямі витрати враховуються в розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями (аналітичний облік деталізує такі витрати відповідно кожного замовлення). Решта витрат враховуються за місцями їх виникнення і включаються до витрат окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу. При цьому базою може встановлюватись або ціна на замовлення, або кількість людино-годин витрачених на його виконання (години роботи менеджерів при переговорах) [97].

Цей метод не завжди доцільно застосовувати у випадку великого обсягу наданих послуг, нетривалому циклі співпраці, обмеженій кількості ресурсів. Як альтернативу, в обліку застосовують попроцесний метод [102]. Для визначення

собівартості за таким методом в обліку проводять калькулювання за двома етапами. На першому обраховується виробнича собівартість, на другому – реалізаційна (деталі щодо віднесення витрат за цими етапами наведено у розділі 1). Також у розрахунку витрат на реалізацію, можна виділити окремі етапи, наприклад підготовка (розробка маркетингового середовища в якому клієнт відчуватиме потребу в послугах компанії – анонси змін законодавства), активна стадія (витрати на переговори, при залученні нового клієнта – ресторани, конференц-зали для проведення зустрічей), завершальний етап (витрати на підтримку контакту із клієнтом – тренінги, вітання зі святами).

Як підвид попроцесного методу обліку витрат розрізняють по передільний [12]. Такий тип калькулювання застосовується також в галузях з серійним і поточним виробництвом, коли продукція на виробництві проходить в певній послідовності через всі етапи виробництва, які називаються переділами. Переділом – називають частину технологічного процесу або сукупність технологічних операцій, що закінчуються отриманням готового напівфабрикату, який або відправляється у наступний переділ або реалізовується [72]. Якщо застосувати аналогічний метод до обліку витрат на реалізацію, то групування витрат можна здійснювати за тими ж етапами що і в попередньому методі – витрати на реалізацію в стадії підготовки, в стадії активної підтримки та на завершальному етапі, однак із врахуванням такого розподілу по усім клієнтам. Особливістю даного підходу є те, що в ході операційної діяльності фактично одночасно іде надання різних видів послуг. Також варто відзначити, що списання витрат проводиться за календарний період, а не за період виготовлення замовлення. Приклад із калькулювання собівартості за попередільним методом наведено у додатку Ж.

При калькулюванні витрат методом повної собівартості облік ведеться як за прямими, так і з непрямыми витратами [52]. Найчастіше вони поділяються за елементами. Приклад розрахунку собівартості продукції за такою методикою наведено у додатку К. Натомість метод неповної собівартості визнає у калькуляції лише прямі витрати (змінні). При застосуванні таких методів при обрахунку

витрат на збут, постійними витратами будуть наприклад амортизаційні відрахування банерів (як об'єктів основних засобів), натомість змінними – разові платежі за друк листівок для заходу спрямованого на залучення партнерів до переговорів у рамках майбутньої співпраці. Таким чином постійні витрати збиратимуться на окремих рахунках і періодично списуватимуться на фінансові результати, тобто враховуватимуть при розрахунку прибутку і збитків за звітний період [45]. Подібний аналіз буде дуже корисним у рамках аналізу витрат. Визначення обсягів ресурсів для економії при необхідності акумулювання фінансів для певних цілей.

Особливості методики обліку витрат операційної діяльності можна також розглядати з точки зору способів «споживання» запасів у ході господарської діяльності. При вибутті запасів у операційній діяльності, згідно з П(С)БО 9 [105], їх оцінка здійснюється одним із таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу.

Метод ідентифікованої собівартості оцінює кожен одиницю запасів згідно історичної собівартості, тобто ціни яку було сплачено за них (включаючи додаткові витрати на транспортування і т.д.). Метод середньозваженої собівартості відрізняється тим, що усі вибулі запаси оцінюються за єдиною ціною. Вона знаходиться за наступною формулою:

$$\text{Фактична собівартість одиниці} = (\text{НВ}_n + \text{ПВ}) / (\text{КЗ}_n + \text{КЗ}_{\text{отр}})$$

НВ_n – Витрати незавершеного виробництва на початок;

ПВ – поточні витрати протягом періоду;

КЗ_n – кількість запасів, що залишились на початок місяця;

КЗ_{отр} – кількість запасів отриманих протягом місяця.

Таким чином на витрати на реалізацію підприємства, бухгалтерією буде списано точну вартість візиток наданих менеджерам.

Метод ФІФО (first-in, first-out) оцінює запаси за цінами перших закупівель. Тобто виходячи із припущення, що запаси куплені раніше, першими будуть використані у господарській діяльності, відповідно ті що отримані пізніше, будуть використані останніми. Таким чином, вартість синіх ручок із логотипом куплених раніше за 1.30 грн буде списана спочатку, а потім списуватиметься вартість ручок куплених пізніше за 3.15 грн.

Метод нормативних витрат використовується зазвичай при калькуляції нормативної собівартості продукції. В такому випадку вартість використаних запасів підраховується на етапі планування випуску продукції. Аналогічний метод можна застосовувати і при визначенні витрат на збут. На прикладі тих же ручок, часто доволі трудомістким буде визначення точної кількості продукції яка використовується в збуті, тому, слідуючи принципу ефективності обліку, запаси (у даному випадку ручки) не рахуватимуться кожного разу поштучно, а визначатиметься приблизна норма використання для однієї акції. Якщо при фактичному використанні виникають різниці або в сторону перевищення витрат, або заниження, то нормативні витрати коригують на цю суму.

Метод обліку запасів за цінами продажу використовується частіше торговими підприємствами, тому він у даному випадку розглядається лише для повноти. Торгова націнка додається до первісної вартості закуплених товарів для подальшого їх продажу в роздрібній торгівлі. Вибір методу підприємство може обирати на власний розсуд, однак він має бути єдиним для усіх запасів, що відносяться до певної групи.

Важливість визначення методу перенесення вартості використаних запасів зумовлена тим, що це може суттєво вплинути на обсяг витрат, особливо у нинішніх умовах, коли коливання цін на ринку змінюється доволі швидко.

З метою наочного представлення потоків коштів в обліковій системі загальну схему руху витрат у процесі господарської діяльності представлено на рис. 2.3.

Як видно із схеми, основні кореспонденції для обліку витрат реалізації стосуються рахунків амортизації, матеріалів, заробітної плати і нарахувань,

розрахунків із постачальниками. Усі витрати акумулюються на 93 і пізніше списуються на фінансовий результат.

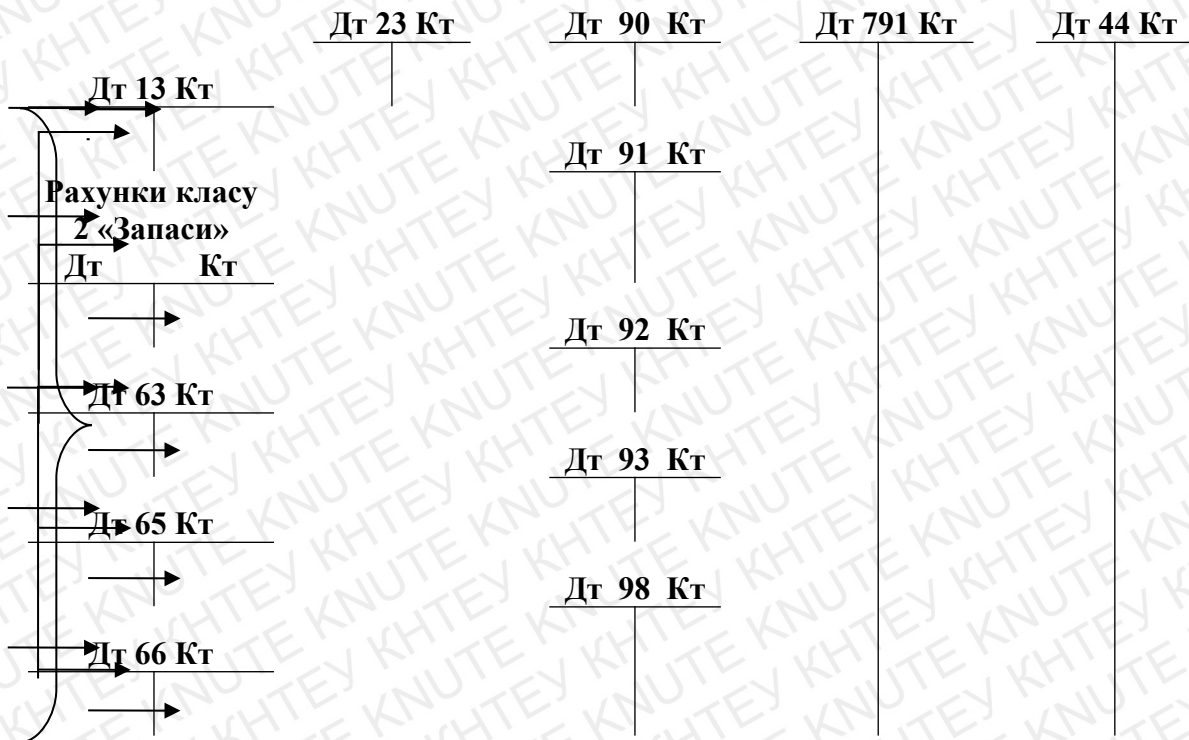


Рис. 2.3. Загальна схема відображення в обліку витрат від операційної діяльності

Джерело: складено автором на основі [44].

При обліку витрат на реалізацію, важливо розмежовувати їх від інших витрат діяльності. Найчастіше помилки у судженнях можуть виникати при виділенні виробничих і адміністративних витрат, адже ці види витрат також відносяться до операційної діяльності. Варто зазначити, що немає повного регулювання і контролю з боку законодавства для спеціаліста обліковця, яке могло б бути застосоване у всіх випадках, при віднесенні тих чи інших витрат до кожної із статей (є загальні рекомендації). Важливим є професійне судження. Принцип превалювання сутності над формою, який дається стандартами, дозволяє самостійно вирішувати підприємству, за наявності обґрунтування, до якої із статей відносити витрати.

Менш розповсюдженими є помилки пов'язані із розмежуванням витрат на збут та інвестиційних чи фінансових витрат, однак із інформаційною метою, а також для наочності відмінностей, було розглянуто наступні приклади.

Перш за все варто вказати, що облік витрат пов'язаних з інвестиційною діяльністю частково відображає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (у частині продажу довгострокових фінансових інвестицій).

В цілому витрати інвестиційної діяльності зазвичай розглядають з точки зору основного грошового потоку. Таким чином, при придбанні основних засобів, корпоративних прав, науково-дослідних розробок, довгострокових фінансових інвестицій, видатків розвитку основні витрати виникають на покриття вартості активу, та доведення його до стану придатному до використання в господарській діяльності. Натомість при вибутті таких активів, витрати виникатимуть у зв'язку із ліквідацією устаткування, його демонтажем, а також списанням собівартості. Таким чином можна підкреслити основну відмінність, у такому випадку до витрат на реалізацію буде відноситись виключно амортизаційні відрахування активу, що був введений в експлуатацію і був використаний для потреб збуту. Окремо можна виділити витрати від уцінки. Фінансові інвестиції короткострокового характеру в МСБО 7, на відміну від національних стандартів, можуть включатися до складу операційної (поточної) діяльності. Одним із важливих аспектів що стосуються інвестиційних витрат є те, що не включається до складу інвестиційної діяльності інвестиції, які являють собою грошові еквіваленти. Тобто для того, щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості (також п.15 МСБО 7).

Схематичне відображення витрат від інвестиційної діяльності наведено на рис. 2.4.

Приклад типових проведення інвестиційної діяльності наведено у додатку Л.

У Звіті про фінансові результати (форма №2) відображається інформація про витрати від інвестиційної діяльності у рядку 2270 «Інші витрати», 2400 у частині уцінки необоротних активів та 2405 у частині уцінки фінансових інструментів. У формі 3 «Звіт про рух грошових коштів» витрати відображаються у наступних рядках: 3255 «Витрачання на придбання фінансових інвестицій», 3260 «Витрачання на придбання необоротних активів», 3270 «Виплати за деривативами», 3290 «Інші платежі». Також форма 5 Примітки до фінансової звітності (за умови якщо підприємство веде облік за національними положеннями стандартами бухгалтерського обліку, а не за міжнародними) може містити інформацію щодо інвестиційних витрат, яка є суттєвою і не відображена у перших чотирьох формах. Зокрема актуальними будуть розділи V Доходи і витрати, X Нестачі і втрати від псування цінностей, XII Податок на прибуток.

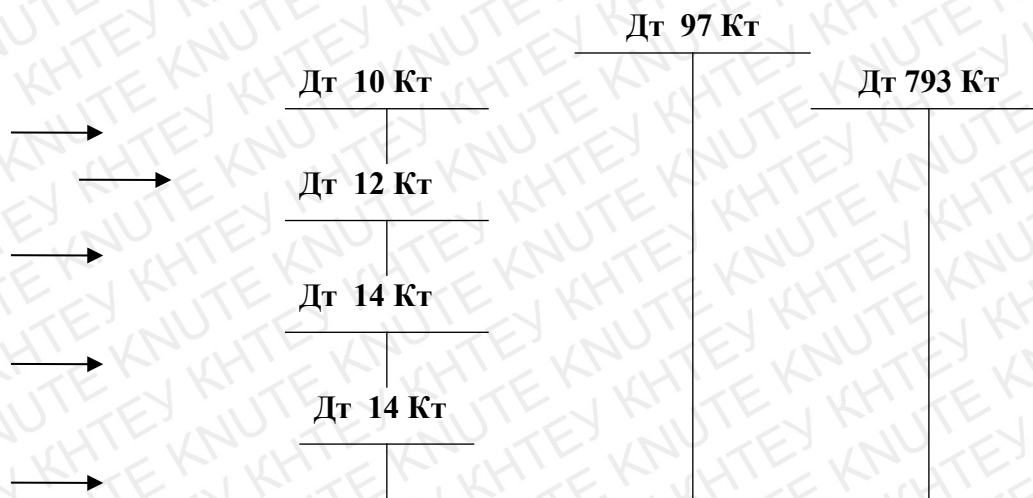


Рис. 2.4. Загальна схема відображення в обліку витрат від інвестиційної діяльності

Джерело: складено автором на основі [44].

Методика обліку фінансових витрат складається із двох шляхів: перший (базовий) – відображати у складі витрат звітного періоду; другий (альтернативний) – у складі собівартості кваліфікаційного активу.

Загалом, усі витрати фінансової діяльності у обліку відображаються на рахунку 95 "Фінансові витрати". Цей рахунок 95 має два субрахунки:

951 "Відсотки за кредит" – ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами;

952 "Інші фінансові витрати" – ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Також до фінансових витрат відносяться втрати від участі в капіталі, які обліковують на 96-му рахунку. Субрахунки до цього рахунку сформовані за класифікацією суттєвості впливу, а саме асоційовані підприємства, дочірні та підприємства зі спільною діяльністю.

За їх дебетом відображаються суми нарахованих витрат, за кредитом – списання на рахунок 792 "Результат фінансових операцій". Якщо ж витрати відносять до кваліфікаційних активів, то списання таких витрат відбувається на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати". Знову ж таки, варто наголосити, що облік таких витрат у складі витрат на реалізацію (навіть якщо актив в майбутньому планується бути використаним для потреб збуту) не допускається.

Схематично таку методику відображення згруповано на рис. 2.5. Таким чином можна відзначити які рахунки мають відношення до накопичення витрат фінансової діяльності у дебеті рахунків 95 та 96 та списання таких витрат у дебет рахунку фінансових результатів.

Важливо, що пропоноване узагальнення проведень на рахунках бухгалтерського обліку не є суворо-догматичним, адже нині бухгалтерський облік дає свободу спеціалістам-обліковцям керуватись будь-якими методиками, що не суперечать діючому законодавству та принципам бухгалтерського обліку.

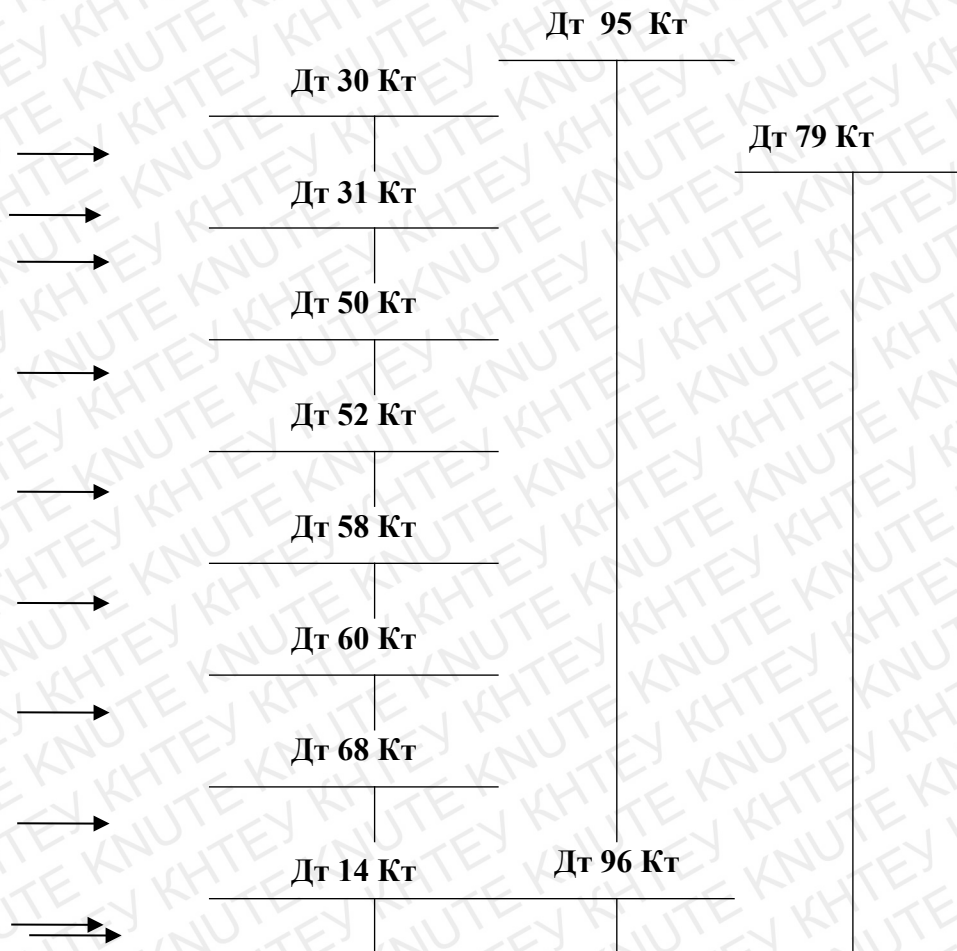


Рис. 2.5 Загальна схема відображення операцій фінансової діяльності

Джерело: складено автором на основі [44].

Типові проведення з відображення фінансових витрат здійснених при обліку кредитів наведено у таблиці 2.1. Таким чином можна прослідкувати певні особливості, що пов'язані із фінансовими витратами.

Отже, як видно із таблиці, фінансові витрати можуть бути нараховані до початку періоду у якому вони фактично мають бути здійснені. Однак при цьому списання їх на фінансові результати, що зменшує дохід до оподаткування, здійснюється тільки у періоді фактичного їх виникнення. Таким чином зберігається один із основних принципів бухгалтерського обліку – нарахування доходів та витрат.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат при отриманні
кредитів на ПрАТ «КПМГ АУДИТ»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Підприємству зарахуваний на поточний рахунок довгостроковий кредит банку	311	501	20 000
2	Нараховані відсотки за кредит (за 1 місяць)	951	684	300
3	Сплачено відсотки за кредит	684	311	300
4	Списано на фінансовий результат суму відсотків	792	951	300
5	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань	501	611	10 000
6	Нараховано відсотки, які відносяться до непогашеної частини основної суми кредиту, переведеної до складу поточних зобов'язань	39	684	3600
7	Сплачено відсотки за кредитом (за 1 місяць)	684	311	300
8	Віднесено на фінансові витрати сплачені відсотки	951 792	39 951	300

Джерело: складено автором на основі [44].

Облік фінансових витрат, при включенні їх до кваліфікаційного активу, відображається за наступними господарськими проведеннями (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Проведення з капіталізації фінансових витрат пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Нараховані фінансові витрати	951	684	40 000
2	Фінансові витрати, що капіталізуються	151	951	33 333
3	Списано фінансові витрати на витрати звітного періоду	792	951	6667
4	Сплачено відсотки	684	311	40 000

Джерело: складено автором на основі [44].

У наведеному прикладі варто звернути увагу на обрані рахунки для кореспонденції. Із 9-го класу було застосовано 951, саме такий рахунок буде достовірно відображати процес створення активу. Натомість, коли актив буде введено в експлуатацію і використано для потреб збуту, спеціаліст обліковець

матиме усі причини для обліку витрат на збут – амортизації активу – застосовувати 93-й рахунок із відповідною деталізацією.

У зв'язку зі змінами законодавства, розрізняють такі поняття як податкова оптимізація (прийняття господарського рішення, спрямованого на оптимальний спосіб досягнення конкретної господарської мети, з урахуванням максимальної податкової вигоди) та податкова мінімізація (прийняття господарського рішення виключно на підставі максимальної податкової вигоди, без реальної господарської мети). Принциповою різницею є те, що при податковій оптимізації податкова вигода є обґрунтованою, а при податковій мінімізації – необґрунтованою. Саме у контексті останньої виділяють концепції нікчемної угоди (характеризується тим, що підставою для невизнання податкової вигоди є факти цивільно-правової недійсності угоди та її суперечність інтересам держави) та необґрунтованої податкової вигоди (цивільно-правова дійсність угоди не ставиться під сумнів і не викликає відповідних наслідків, а саме реституції чи конфіскації; наслідки відображаються лише в податковому обліку). Цю інформацію варто приймати до уваги при вирішенні обсягів витрат, які піддає капіталізації підприємство. Адже це напряму впливає на визначення фінансових результатів у поточному та майбутніх періодах. У випадку завищення або заниження обсягів витрат при створення кваліфікаційного активу (наприклад амортизації обладнання/програмного забезпечення при реалізації послуг у наступних роках або віднесення до поточних витрат періоду) і можуть наступати певні наслідки, в залежності від виявлених податковою перевіркою обсягів порушень.

Одним із сучасних підходів до удосконалення обліку витрат на реалізацію на основі законодавчо-нормативного забезпечення є розробка аналітичних субрахунків для рахунків 9-го класу, зокрема, до рахунку 93 «Витрати на збут» пропонується авторська класифікація, що представлена нижче. Такі зміни є важливими з огляду на проблему систематизації облікових даних та подальшого аналізу здійснюваних витрат, тож для цілей деталізації в аналітиці (подрібнення на складові в основному виді витрат для досліджуваного підприємства) пропонується введення наступних субрахунків:

- 930 «Витрати на утримання приміщень та обладнання збутового призначення»;
- 931 «Витрати на заробітну плату збутового персоналу»;
- 932 «Витрати на службові відрядження збутового персоналу»;
- 933 «Витрати на додаткові виплати» (що стосується соціального пакету);
- 934 «Інші збутові витрати» (що не враховані у інших пунктах).

Для витрат на збут також може бути запропонований наступний поділ аналітичних рахунків у випадку суттєвості субстатей:

- 931 «Витрати на пакувальні матеріали та їх ремонт»;
- 932 «Витрати на утримання і обслуговування ОЗ (що стосуються збуту продукції)»
- 933 «Витрати на заробітну плату робітників пов'язаних зі збутом»;
- 934 «Витрати на дослідження і підтримку попиту (включаючи витрати на рекламу)»;
- 935 «Витрати на після продажне обслуговування»;
- 936 «Витрати на страхування вантажу та додаткові послуги»
- 937 «Інші витрати».

Наведений порядок розподілу витрат на збут по окремих видах є досить умовним і потребує адаптації не тільки відповідно до специфіки діяльності підприємства, а й також досвіду спеціалістів конкретного суб'єкта господарської діяльності. Тільки у такому випадку застосування субрахунків може принести найбільш значні результати для цілей аналізу.

Рациональна організація синтетичного та аналітичного обліку витрат відіграє значну роль у ході діяльності підприємства. Прийнята в обліку методика відображення витрат на збут покликана забезпечувати об'єктивне визначення фінансових результатів та оперативність прийняття управлінських рішень.

2.3 Узагальнення інформації щодо витрат на реалізацію послуг у формах звітності

У ході інтеграційних процесів національної економіки в європейське суспільство перед системою бухгалтерського обліку постають нові завдання, що мають на меті гармонізувати обліковий процес на законодавчо-нормативному рівні. Процеси імплементації міжнародних норм та стандартів мають призвести у найближчому майбутньому до суттєвих зрушень в економіці, зокрема націлені на заохочення інвестицій від іноземних інвесторів.

Часто у ході аудиту звітності підприємств виявляється, що тим чи іншим витратам застосовано не вірне судження, а тому необхідна перекласифікація. Наприклад, витрати із амортизації будівель, які використовуються переважно персоналом, що займається реалізацією послуг, було віднесено до адміністративних витрат. Оскільки судження було застосоване не правильно, витрати мають бути представлені у звітності у статті витрат на збут, для достовірності звітності буде зроблено коригуючу проведення. Тому в рамках цього підрозділу розглянуто не лише витрати на збут. Представлення усіх основних видів витрат ширше, дозволить більш чітко окреслити зосередження витрат по різних статтям.

У формах фінансової звітності велике значення надано відображенню витрат операційної діяльності. У формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»: 1002 «Накопичена амортизація» 1012 «Знос». У формі 2 «Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід)» інформація про операційні витрати відображається у наступних рядках: 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», 2130 «Адміністративні витрати», 2150 «Витрати на збут», 2180 «Інші операційні витрати». А також повністю третій розділ цієї форми «Елементи операційних витрат» (рядки 2500 «Матеріальні затрати», 2505 «Витрати на оплату праці», 2510 «Відрахування на соціальні заходи», 2515 «Амортизація», 2520 «Інші операційні витрати»). У формі 3 «Звіт про рух грошових коштів» операційних витрат стосуються рядки 3100 «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)», 3105 «Витрачання на оплату праці», 3110 «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи», 3115 «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів», 3190 «Інші витрачання». Щодо форми 5,

вона не має чітко-регульованого формату викладення інформації, але має відображати суттєві моменти обліку, які не були відображені у попередніх формах. До таких можна віднести аспекти методики яку використовує підприємство у частині визначення вартості використаних запасів, переоцінки об'єктів основних засобів, частоти проведення інвентаризації, інформацію щодо виявлення та виправлення помилок минулих періодів тощо. Цю форму необхідно заповнювати лише підприємствам, що ведуть облік за П(С)БО, при обліку за МСФЗ суб'єкт господарювання подає Примітки до річної фінансової звітності.

До стратегічних напрямків розвитку бухгалтерського обліку в Україні належать імплементації МСФЗ, зокрема, й у частині обліку витрат.

За даними авторитетних джерел, фінансова звітність не повною мірою може задовольнити інформаційні запити зацікавлених осіб, оскільки керується виключно фінансовими показниками [136]. Тому необхідним є запровадження інтегрованої звітності, де використовуються окрім фінансових і нефінансові показники.

На сьогоднішній день є актуальним впровадження принципів соціальної корпоративної відповідальності відповідно до концепції сталого розвитку – пошук та встановлення балансу між потребами нинішнього покоління в економічному добробуті, сприятливому навколишньому середовищі і соціальному добробуті та аналогічними потребами майбутніх поколінь. Впровадження таких принципів може здійснюватися шляхом введення на законодавчому рівні соціальної звітності і Звіту про управління зокрема як прямого інструмента впливу на покращення обліково-аналітичного забезпечення підприємства у розрізі витрат у тому числі. Ці інструменти можуть повністю забезпечити як управлінський персонал, так і державні структури інформацією стосовно витратної політики підприємства щодо соціального та екологічного аспекту корпоративного управління [18].

За визначенням представників Глобального договору ООН, нефінансова звітність (соціальна звітність, або звітність із сталого розвитку) – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що

відображає стан компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства [138].

Соціальна звітність організацій, установ та підприємств має бути побудована на принципах точності, об'єктивності, однозначності критеріїв, публічності [18]. Слідуючи ним суб'єкт господарювання повною мірою виконає необхідні умови соціальної відповідальності.

Для покращення інформаційного забезпечення пропонується на законодавчому рівні ввести норму про впровадження Звіту про управління, який базуватиметься на концепції сталого економічного розвитку. Основними розділами Звіту про управління можуть бути:

- характеристика організації (опис компанії та її стратегії);
- інформація про підходи до управління (у тому числі стратегічні плани щодо спрямування екологічних витрат та витрат соціального характеру);
- показники результативності соціальної екологічної збутової та адміністративної діяльності компанії;
- примітки (пояснення результатів від представництва компанії).

Адміністративна політика компанії може бути охарактеризована наступними критеріями, які у свою чергу міститимуть числові показники:

- політика відбору персоналу (швидкість і ефективність процесу рекрутингу, витрати на поліпшення кваліфікації менеджерів нижчої, середньої та вищої ланки);
- реалізація корпоративної політики підприємства (рівень витрат для відпочинку співробітників разом, витрати на масові культурні заходи, на оздоровлення);
- система бонусів та нематеріальних заохочень (преміювання співробітників, підвищення заробітних плат, витрати на соціальні пакети).

Додаткова деталізація дозволить зовнішньому користувачу орієнтуватись у окремих аспектах діяльності Компанії, що не представлені пакетом звітності, а й

детальніше розглянути окремі складові процесів. З точки зору аналізу витрат на збут, у необов'язковій звітності може бути детальніше представлено компонент саме людських ресурсів. Виходячи із наведених вище показників, у довгостроковій перспективі може бути цікавим для подальшого аналізу тенденції щодо соціальних кроків великих корпорації. А також порівняння аналогічних показників серед компаній групи. Наприклад, хоч КПМГ є окремою компанією, але вона має сильні зв'язки із іншими підприємствами, що працюють під цим брендом. Отже для працівника українського підрозділу збуту важливим фактором, що впливає на мотивацію, а відповідно і результати роботи, буде рівень соціальних відрахувань з боку компанії у фонд розвитку персоналу. Та порівняння таких показників із підрозділами закордоном. Адже, маючи однаковий рівень навичок та професійного досвіду серед інших рівних умов, у демократичному суспільстві із соціальною рівністю, винагорода мала б бути однаковою.

Реалізація запропонованих кроків забезпечить вигоди не тільки широкому загалу, а й для самої компанії, адже розбудова і вдосконалення соціальної відповідальності наряду пов'язана із формуванням чи підвищенням довіри до підприємства на рівні різних груп впливу. Крім того, систематичне формування соціального звіту може стати інструментом стратегічного планування, тобто дозволить прогнозувати різного роду ризики, що у свою чергу забезпечить формування повної і неупередженої інформації для прийняття рішень уповноваженим особам.

Вдосконалення облікового процесу на досліджуваному підприємстві в частині фінансової звітності з точки зору витрат рекомендується здійснювати через наступні кроки:

- удосконалення управлінських звітів по обліку витрат на збут (вибір раціональних баз розподілу понаднормових витрат по заробітній платі для точнішого розподілу між статтями у звітності, встановлення показників ефективності здійснення збутових витрат);

- прогнозування витрат на збут підприємства з урахуванням їх комплексності та змішаного характеру в управлінських звітах;
- дослідження раціональності невиробничих (збутових) витрат відповідно до цілей управлінського обліку підприємств (оскільки не має прямого зв'язку між певними видами активностей маркетингу та збутом послуг, варто дослідити раціональність відношення таких витрат до збутових або ж виділення їх у окремий вид, так як маркетинг поняття дещо ширше за збут).

Реалізація кожного із перелічених завдань забезпечується через відповідні регулюючі органи, а саме удосконалення методологічного забезпечення належить до компетенції облікового відділу підприємства, розробка та уніфікація нормативної бази (що стосується розмежування маркетингових витрат та збутових) до повноважень вищих законодавчих органів влади України.

Важливим аспектом соціальної звітності підприємства, може стати розділ про рівень екологічності процесів здійснення збутових витрат та грошові потоки спрямовані на забезпечення та підтримку технологій «дружніх» до навколишнього середовища. Невід'ємною частиною заходів по боротьбі із екологічним забрудненням є контроль кількості браку на виробництві. З огляду на специфіку діяльності базового підприємства, браком можна вважати не використані рекламні/збутові матеріали, запаси що були списані як не відповідні чиним стандартам і вимогам та інше (учбові матеріали із невідповідними стандартам брендовими позначеннями; матеріали по застарілим стандартам, що мали б надаватися університетам). Важливо проводити час від часу моніторинг цих показників, адже зазвичай процес утилізації є досить затратним.

Багато уваги екологічній тематиці приділяє у своїх працях Ю.В. Давидюк [29]. Зокрема у своїх роботах, вона окрім фінансово-економічних інструментів, пропонує формувати взаємозв'язану систему екологічних фондів різних рівнів: обласного, районного, міського. Така співпраця ймовірно зможе ефективно вирішувати проблему врегулювання екологічної ситуації в регіоні. Проектуючи такий підхід на специфіку галузі аудиторських послуг, розробка та опис у соціальній звітності спільної стратегії скорочення споживання ресурсів

екологічно-шкідливих технологій, на кожному із рівнів (місцевий та державний) популяризувала б підходи серед провідних компаній України. Показники які можуть характеризувати ефективність здійснених заходів можна поділити на статичні та динамічні. Таким чином частка браку або неефективних витрат у технологічному процесі має зменшуватись у загальному підсумку готової продукції та наданих послуг протягом часу активного виробництва і надання послуг суб'єктами господарювання.

Вдосконалення нормативно-правового забезпечення шляхом реалізації вищенаведених пропозицій дасть можливість більш якісно здійснювати обліковий процес у частині обліку як збутових, так і інших витрат.

Висновок до розділу 2

На підставі проведеного дослідження організаційно-методологічних особливостей обліку та аналізу витрат на збут у ході господарської діяльності можемо зробити такі висновки:

1. Організаційний на складова обліку витрат (у тому числі на збут) знаходиться під впливом різних факторів, як внутрішніх (підконтрольних самому суб'єкту господарювання), так і зовнішніх. Важливим є той факт, що первинним джерелом формування організації обліку, будуть саме перші (вид діяльності, характер виробництва, і продукції, структура управління, розміри підприємства, особливості технології), у той час як другі поступово скоригують встановлену систему для ефективнішого її функціонування. Серед основних компонентів організації обліку витрат на збут на підприємстві є: документальне забезпечення проведення операцій з витратами, документооборот, облікова політика підприємства по відношенню до обліку витрат реалізації тощо.

2. Облік витрат, пов'язаних з реалізацією і не тільки, в ході господарської діяльності характеризується наявністю альтернативних рішень, саме тому особливо актуальним на сьогоднішній день постає професійне судження щодо правильного застосування тих чи інших методик. Спосіб відображення понесених

затрат має бути достатньо обґрунтованим, а також використовуватись єдині критерії розмежування до подібних груп витрат, тільки в такому випадку в бухгалтерському і управлінському обліку буде достовірно представлено результати діяльності що дозволить зробити процес і результат прийняття управлінських рішень максимально ефективним.

3. Важливим аспектом при обліку витрат є віднесення їх до певного виду (собівартість, адміністративні, витрати на реалізацію послуг або інші). Не менш значущим моментом є висвітлення витрат на реалізацію послуг в контексті видів діяльності. Виділено найбільш типові помилки при розмежуванні таких витрат. Правильне застосування стандартів дозволяє уникати помилок пов'язаних із використанням невірних рахунків, а в подальшому статей звітності, для розкриття інформації.

4. Звітність підприємства деталізує витрати за видами у формі звітності №1 «Баланс», №2 «Звіт про фінансовий результат», №3 «Звіт про рух грошових коштів» та у Примітках до звітності. Більш конкретно про витрати реалізації прописано у рядку 2150 «Витрати на збут» форми №2. Разом із тим, у випадку значущості такої статті, додаткове розкриття пропонується формою №5. Оскільки виключно бухгалтерської звітності недостатньо для прийняття управлінських рішень, в управлінському обліку можна виділити більшу деталізацію в рамках дослідження витрат на збут. Тож автором для таких потреб було запропоновано класифікацію 93-го рахунку у двох варіантах, орієнтуючись на загальну динаміку в господарській діяльності та потреби досліджуваного підприємства.

5. Оскільки фінансова звітність не повною мірою може задовольнити інформаційні запити зацікавлених осіб, адже керується виключно фінансовими показниками, необхідним на нашу думку є запровадження інтегрованої звітності, де використовуються окрім фінансових і нефінансові показники. В рамках удосконалення звітності на підприємстві та розгляду аспектів сучасної соціальної звітності, було запропоновано впровадження на законодавчому рівні Звіту про управління. З точки зору аналізу витрат на збут, у такій звітності може бути детальніше представлено компонент саме людських ресурсів, який

супроводжувався б системою показників по політиці відбору персоналу (швидкість і ефективність процесу рекрутингу, витрати на поліпшення кваліфікації менеджерів нижчої, середньої та вищої ланки); реалізації соціально-корпоративної політики підприємства (рівень витрат для відпочинку співробітників разом, витрати на масові культурні заходи, на оздоровлення); системи бонусів та нематеріальних заохочень. Разом із тим у аспекті екологічної звітності, розглянуто перспективні для досліджуваного підприємства напрями скорочення споживання ресурсів при реалізації послуг для створення місцевих та державних фондів розвитку.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу та контролю витрат на реалізацію послуг

Процес вивчення об'єкта аналізу вимагає розробку організаційної складової та визначення джерельної бази для проведення необхідних етапів дослідження. Можливість комплексно розглянути об'єкт, виникає лише при ретельній підготовці та проведенні формальної складової, а саме: визначення суб'єкта, об'єкта, мети і завдання, а також методичного забезпечення. Інформаційна частина також є важливою для дослідження та включає в себе визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення, розробку системи показників та методів, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти аналізу. Основоположним принципом створення інформаційної бази для подальшого аналізу є повнота інформації стосовно досліджуваного об'єкта [21].

Метою аналізу витрат на реалізацію послуг підприємством є пошук резервів підвищення ефективності їх використання та розробка заходів стосовно реалізації таких рішень на практиці. Досягненню цієї мети потребує розв'язання конкретних завдань. Основними завдання економічного аналізу витрат на реалізацію послуг підприємства є:

- горизонтальний та вертикальний аналіз витрат на реалізацію послуг підприємства;
- оцінка роботи суб'єкта господарювання та його підрозділів через оцінку ефективності витрат на реалізацію послуг;
- виявлення факторів які впливають на показники витрат на реалізацію послуг підприємства;
- визначення кількісного та якісного впливів факторів на результат;

- оцінка обґрунтованості норм здійснення витрат на реалізацію послуг у процесі діяльності;
- оцінка забезпеченості підприємства фінансовими ресурсами для здійснення поточних обсягів витрат на реалізацію послуг;
- пошук резервів підвищення ефективності здійснення витрат на реалізацію послуг.

Для комплексної характеристики різних видів витрат підприємства, у тому числі на реалізацію послуг, використовується система показників аналізу, включає такі основні групи:

- показники структури;
- показники динаміки;
- інтенсивності (витрато-місткості);
- рентабельності.

Інформаційна база аналізу визначає джерела утворення та види економічної інформації за допомогою якої мають досліджуватись об'єкти аналізу. До таких належать дані планово-нормативної документації; бухгалтерського, статистичного і оперативного обліку та звітності (як фінансової, так і управлінської); внутрішня поза-облікова інформація; зовнішня інформація; дані спостережень; аналітика.

Джерельна база для проведення економічного аналізу включає деякі форми, а саме серед статистичної звітності: Структурне обстеження підприємства 1-підприємництво; Звіт про обсяги реалізованих послуг 1-послуги; Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів 2-інвестиції; Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію 11-ОЗ; серед реєстрів бухгалтерського обліку: журнал №1; розділ 1 журналу № 2, розділ 1 журналу 4; розділ 1 журналу №5; журнал № 5-А; відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій №4.1; та форм фінансової звітності: форма звітності №1 Баланс (звіт про фінансовий стан), форма звітності №2 Звіт про фінансовий результат (сукупний дохід), а також велику кількість первинних документів (серед основних платіжні доручення,

розрахункові чеки, видаткові касові ордери форми КО-2, розрахунок амортизації основних засобів ОЗ-13, розрахункові відомості П-50, платіжні відомості П-53, авансові звіти, реєстри бухгалтерського обліку).

Методичне забезпечення аналізу витрат на реалізацію послуг підприємства включає дві групи способів обробки економічної інформації: економіко-логічні методи та економіко-математичні. До економіко-логічних відносять наступні прийоми обробки економічної інформації:

- групування (за видами витрат на певні значущі когорти);
- порівняння (сумарних даних по групах між собою та відносно інших статей балансу);
- розрахунок відносних показників (всередині груп, та з іншими статтями балансу);
- розрахунок середніх показників (по кожній статті витрат протягом певного періоду);
- методи елімінування.

Економіко-математичні прийоми включають такі прийоми як:

- методи елементарної математики;
- методи математичної статистики;
- економетричні методи (побудова моделей для вивчення поведінки витрат залежно комплексу завчасно-визначених факторів);
- факторний аналіз (кількісний вимір впливу факторів, пошук і розрахунок можливих резервів);
- прогнозування (оцінка ймовірних тенденцій зміни досліджуваних показників);

Приєм узагальнення аналітичної інформації дає можливість прийняття управлінських рішень та реалізації результатів аналізу стосовно удосконалення процесу господарювання і подальшого розвитку суб'єкта аналізу.

Контроль у ході обліку витрат на реалізацію послуг підприємством забезпечує достовірність усіх показників та забезпечує надійність інформації на

усіх етапах її обробки. Об'єктом аналітичної діяльності та контролю є витрати на реалізацію послуг підприємства та їх елементи відповідно до синтетичного та аналітичного обліку на підприємстві. Суб'єктом аналізу та контролю є окремий аналітичний відділ на підприємстві або, у разі відсутності такого, бухгалтерія. Також у окремих випадках таким зовнішній по відношенню до підприємства суб'єкт, наприклад, аудиторська компанія чи консалтингова фірма.

Мета контролю витрат на реалізацію послуг підприємством – це обмеження використання понаднормових ресурсів та підвищення ефективності здійснення витрат на реалізацію, шляхом регулювання потоків грошових коштів, а також розробка заходів для реалізації розробленої стратегії на практиці. Основними завдання контролю витрат на реалізацію послуг базового підприємства є:

- відстеження діяльності центрів витрат на реалізацію послуг підприємства;
- оцінка роботи спеціалістів та окремих підрозділів через оцінку ефективності витрат на реалізацію послуг;
- виявлення факторів які впливають на показники витрат на реалізацію послуг підприємства;
- визначення необхідних резервів для здійснення витрат на реалізацію послуг в майбутньому;
- оцінка обґрунтованості здійснення витрат на реалізацію послуг у процесі діяльності;
- оцінка забезпеченості підприємства достатнім ступенем захисту від неавторизованого здійснення витрат на реалізацію послуг;
- пошук шляхів удосконалення здійснення витрат на реалізацію послуг базового підприємства.

Інформаційна база має таке ж підґрунтя, як і аналіз. Тобто використовує дані планової документації; нормативної бази; усіх видів обліку (бухгалтерський,

статистичний і оперативний); а також звітність, як узагальнені результати діяльності впродовж періоду.

Окремими складовими контролю може бути відслідковування ефективності діяльності окремих працівників чи підрозділів, як об'єктів здійснення витрат. Зазвичай фокусується на управлінні ресурсами, тому потрібно наголосити, що не менш результативним може стати контроль ефективності управлінської ланки, що відповідає за керування та спрямування ресурсів до центрів здійснення витрат на реалізацію. Хоча такі завдання часто можуть викликати протиріччя між певними ланками управління, але незалежний внутрішній контроль, будучи підпорядкований напряму до керівника підприємства, повинен бути забезпеченим усіма повноваженнями на розслідування причин та наслідків нераціонального використання ресурсів у тих чи інших ситуаціях. Тільки маючи повну автономію від виробничого процесу, діяльність працівників внутрішнього контролю буде неупередженою.

Окремої уваги заслуговує і організація внутрішнього контролю. По-перше, працівники, задіяні у виконанні перевірок, мають бути достатньо кваліфікованими. Вважаємо необхідним критерієм відбору молодшого спеціаліста встановлення кваліфікаційного рівня не нижче бакалавра з економіки чи юриспруденції (ряду економічних та юридичних спеціальностей). Для спеціаліста, це рівень має бути не нижче ніж магістр з економіки чи юриспруденції.

По-друге, у спеціалістів такого структурного підрозділу важливою буде ділова репутація, адже вони представляють певну регулюючу гілку. Перевірка цього критерію у нинішній час передових технологій не має бути надто складною. Серед засобів масової інформації в інтернеті та друкованих ЗМІ легко виявити ризики пов'язані із кандидатами. Недопустимим буде допуск до роботи осіб, які мали корупційні правопорушення, чи були пов'язані із розкраданням державного майна будь-яким чином, оскільки це напряму впливає на незалежність спеціалістів, ставить під сумнів доцільність діяльності контролюючої служби як такої, що здатна виконувати покладені на неї повноваження у процесі господарської діяльності базового підприємства.

Ретельний контроль за вибором суб'єктів також якоюсь мірою можна вважати контролем на підприємстві.

Система контролю може мати такі групи показників:

- статичні (охоплення вибірковими перевірками, кількість задіяних ресурсів на проведення перевірки, чисельність проблемних аспектів, кількість виявлених відхилень від норми, практичне застосування результатів перевірок минулих років, кількість випадків повторення недоліків, масовість повторення помилок в кожному із процесів, та інші);
- динамічні (порівняння вищенаведених показників із попередніми роками на базисній та ланцюговій основах).

Варто зазначити, що при встановленні коефіцієнтів важливості кожного із параметрів, аналіз може бути ще більш дієвим. Рішення стосовно ваги кожного коефіцієнта у загальному рейтингу може бути прийнятим лише після ретельного обговорення із менеджментом.

Рекомендовано спеціалістам відділу контролю надавати особливу увагу виконанню їх рекомендацій після перевірки. Цей показник фактично є вирішальним при оцінці роботи. Без впровадження корегувань, виявлених в процесі перевірок, не має сенсу досліджувати процеси здійснення витрат на реалізацію послуг взагалі. Водночас, так як на досліджуваному підприємстві робота певних команд може бути досить віддаленою від основного центру, зв'язок служби внутрішнього контролю із безпосередніми виконавцями може бути дещо послаблений. В такому випадку дієвим способом відслідковування виконання рекомендацій може делегуватись керівникам груп на місцях. При цьому однозначно такі керівники мають розглядатись як зацікавлені особи, а тому зворотній зв'язок від груп до відділу контролю має бути чітко формалізованим та детальним.

На відміну від контролю, який є постійним і безперервним (тільки тоді забезпечується його ефективність), процес аналізу витрат на реалізацію послуг загалом включає такі етапи:

- підготовчий етап, на якому формулюється мета, завдання, визначається об'єкт і предмет дослідження, складається план і програма, обираються методики і прийоми аналізу, визначається необхідне матеріально-технічне забезпечення;
- основний етап, на якому збирається необхідна інформація, проводиться статистична обробка, порівняння та узагальнення результатів, оцінка стану та ефективності, визначення резервів підвищення ефективності господарювання;
- заключний етап, під час якого проводиться апробація результатів аналізу, коригування методик, прийняття управлінських рішень.

На основі описаних процесів можна узагальнити дані у схему що зображена на рис. 3.1.

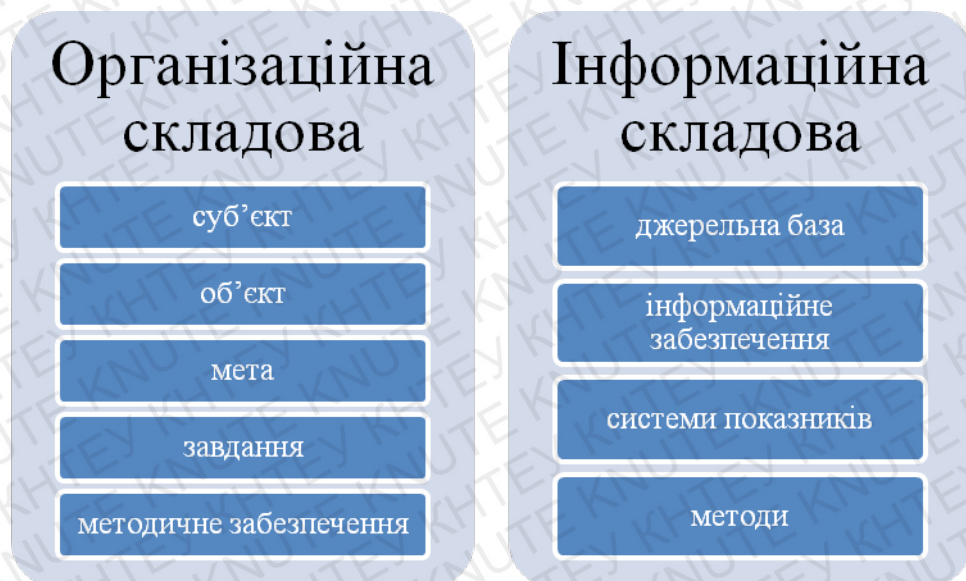


Рис 3.1 Інформаційно-організаційна модель аналізу витрат на підприємстві.

Джерело: складено автором на основі [14].

Розглядаючи інформаційно-організаційну модель аналізу витрат підприємства, також доцільно розглянути базову модель обробки вхідної інформації. Л.І. Лежненко у своїх працях розглядає покрокову структуру, а саме:

- постановка цільової функції;

- формування та реалізація первинної обробки вхідної фінансової інформації;
- формування та реалізація алгоритму статистичної, математичної та аналітичної обробки інформації;
- інтерпретація отриманих результатів – формулювання;
- формування сценаріїв зміни економічного потенціалу підприємства [29].

При цьому методичні способи узагальнення та реалізації результатів аналізу і контролю витрат можна представити наступною схемою, що представлена на рис. 3.2.



Рис 3.2 Методичні способи узагальнення і реалізації результатів аналізу і контролю.

Джерело: складено автором на основі [16].

У даній моделі поетапно розписано процес збору інформації, її обробки, виявлення певних «вузьких» місць процесів здійснення витрат на реалізацію (тобто таких, які затримують чи призупиняють ефективне використання ресурсів у процесі господарської діяльності суб'єкта господарювання) та навпаки можливих резервів ресурсів, які можуть бути використані у процесі реалізації послуг та ймовірно принесуть економічні вигоди, розробку стратегічних рішень

управлінською ланкою та відслідковування ефективності застосованих кроків. Такий формалізований вигляд процесу аналізу та контролю облікової системи дає можливість систематизувати усі етапи та на основі нього розробляти більш детальні плани на кожне завдання, що виникає в поточному періоді. Керуючись загальними рекомендаціями не варто забувати що деякі ситуативні завдання можуть відрізнятися за своєю логічною структурою. Наприклад, якщо у результаті одного дослідження раптово було виявлено суттєві моменти, які потребують окремого розгляду, то частина роботи (розрахункової чи методологічної) уже зроблена. Або ж якщо розробка кількох проектів іде паралельно, це може призводити до того, що інструменти дослідження, що розробляються на одному із них можуть бути застосовані на інших. Важливо в таких випадках повертатись до моделі, або іншої формалізованої логічної структури, для того, щоб переконатись у повноті розробки методології та організації. Тільки у такому випадку дослідження буде повним та ретельним, що забезпечить отримання справедливих результатів.

Планування процесу аналізу та контролю є важливим чинником ефективного його проведення. Воно у першу чергу впливає на якість дослідження, а також дає можливість передбачити нюанси роботи, усебічно та структуровано підійти до розгляду об'єкта. Використання сучасних методик аналізу варто поєднувати із встановленими ефективними способами контролю, таким чином забезпечивши функціонування облікової системи із постійним розвитком потенціалу.

3.2 Методика аналізу витрат на релалізацію послуг на ПрАТ «КПМГ Аудит»

Результативне функціонування підприємства багато у чому залежить від управлінської позиції, яка повинна бути економічно обґрунтованою, і тільки в такому разі вона забезпечуватиме прийняття ефективних управлінських рішень.

Основним інструментом для забезпечення інформацією управлінського

апарату є економіко-статистичні показники, розрахунок яких зазвичай проводиться на кожному великому і середньому за розмірами підприємстві. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують управлінські рішення, здійснюють контроль за їх виконанням, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства та їх чутливість до управлінських впливів, виробляють економічну стратегію його розвитку.

Важливим для розуміння основних джерел скорочення витрат, і зокрема витрат на реалізацію послуг, є обрахунок їх структури в балансі та в розрізі статей за бухгалтерськими рахунками. Для аналізу взято показники фінансової звітності за п'ять років (з 2013 по 2017 рр.), що наведені у додатку У.

Таким чином розглянуто динаміку витрат на реалізацію послуг підприємства «КПМГ Аудит», показники наведено у таблиці 3.1. Оскільки значення витрат на збут за 2015 роки та раніше не досягало відмітки в тисячу гривень, дані для об'єктивного порівняння можна черпати із відносних показників витрат інших статей звітності, таким чином усереднені показники даватимуть можливість оцінювати між собою різні за природою та характером витрати. Отже, в динаміці витрати не зберігають стабільний розподіл динаміки, частка росту одних видів витрат компенсується зниженням інших протягом років.

Таблиця 3.1

Динаміка витрат за 2013-2017 рр. ПрАТ «КПМГ Аудит»

Роки	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5
Динаміка витрат до попереднього року за ланцюговими показниками				
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	29,657	(22,217)	(7,685)	28,289
Адміністративні витрати	(14,589)	13,523	25,664	4,706
Витрати на збут	-	-	2,476	672
Інші операційні витрати	323	1,003	887	(1,153)
Інші витрати	3,436	(413)	(1,717)	(1,227)
Темпи приросту витрат				
Собівартість реалізованої	0.60	(0.28)	(0.14)	0.58

продукції (товарів, робіт, послуг)				
------------------------------------	--	--	--	--

Продовження таблиці 3.1.

1	2	3	4	5
Адміністративні витрати	(0.40)	0.62	0.73	0.08
Витрати на збут	-	-	-	0.27
Інші операційні витрати	-	3.11	0.67	(0.52)
Інші витрати	74.70	(0.12)	(0.56)	(0.91)

Джерело: розраховано автором на основі даних підприємства

Найбільші темпи приросту мають адміністративні витрати, однак через їх загальну вагу серед інших витрат, цей показник набуває суттєвого значення для діяльності. Натомість непостійність зміни витрат собівартості, інших операційних витрат та витрат на збут дає змогу говорити про застосування нових підходів і стратегій на ринку аудиторських послуг.

Варто зазначити, що специфікою галузі та основним ресурсом який визначає основну частку витрат є саме людські ресурси. Відповідно витрати на заробітну плату є основними у статті собівартості послуг, адміністративних витрат та витрат на збут. Виходячи із показників звітності можна споглядати відсутність витрат на збут у 2013-2015 роках, однак врахувавши певні нюанси роботи досліджуваного підприємства, можна зробити висновок, що розділення між витратами собівартості і витратами на збут є досить умовними, це чітко проглядається на прикладі роботи менеджера із клієнтом на стадії підготовки проекту. На момент переговорів одночасно визначається специфіка діяльності, об'єм необхідної роботи та пропонується комбінація застосовуваних підходів для одержання максимального ефекту від аудиторських чи суміжних послуг. Не є доцільним та можливим зробити розподіл між годинами роботи спрямованими на виконання такого проекту (виявлення специфічних особливостей), що відносилось б до витрат собівартості, годинами спрямованими на заохочення клієнта до співпраці шляхом пропонування ефективних підходів у роботі, що відносилось б до збутових витрат, та годинами на розгляд домовленостей аж до підписання контракту, що є по факту адміністративними витратами. Таким чином,

варто розглядати усі витрати комплексно, адже кожен компонент взаємопов'язаний з іншими і витрати на реалізацію містяться частково і в інших статтях окрім витрат на збут.

Окрім ефекту вимушеного перерозподілу збутових витрат між статтями звітності на таку динаміку частково вплинули фактори зовнішньої кон'юнктури. Тобто, такий ефект був частково досягнутий за рахунок подорожчання ресурсів у наслідок так званих «скачків» курсу (частина контрактів укладається у валюті, іноді необхідні службові відрядження закордон, та інше).

Відповідно до статей витрат також обраховано показники структури, що наведено у таблиці 3.2. Для обрахунку наведених у ній показників, за основу взято загальний обсяг витрат, підсумований за кожним із досліджуваних періодів, що розрахований відповідно до фінансової звітності наведеної у додатках.

Таблиця 3.2

Структура показників витрат підприємства ПрАТ «КПМГ Аудит»

за 2013-2017 роки, %

Роки	2013	2014	2015	2016	2017
Структура витрат у сукупності					
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	0.57	0.75	0.59	0.42	0.52
Адміністративні витрати	0.42	0.21	0.37	0.53	0.45
Витрати на збут	-	-	-	0.02	0.02
Інші операційні витрати	-	0.00	0.01	0.02	0.01
Інші витрати	0.00	0.03	0.03	0.01	0.00
Показники зміни часток витрат					
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-	0.18	(0.17)	(0.17)	0.10
Адміністративні витрати	-	(0.22)	0.16	0.16	(0.08)
Витрати на збут	-	-	-	0.02	0.00
Інші операційні витрати	-	0.00	0.01	0.01	(0.01)
Інші витрати	-	0.03	(0.00)	(0.02)	(0.01)

Джерело: розраховано автором. на основі даних підприємства

Найсуттєвішими статтями витрат є собівартість випущеної продукції та адміністративні витрати, при чому останні продовжують нарощувати частку у загальній кількості витрат, а перші поступово знижують свою частку. Залишаються на відносно-постійному рівні витрати на збут, їхня частка стабільно 2%. Така динаміка свідчить про потребу в останні роки у адміністративному апараті, збільшення його фінансування прослідковується при підрахунку середньої величини впродовж досліджуваного періоду, вона становить 39%, отже динаміка останніх двох періодів тяжіє до збільшення. Таке підвищення компенсоване зменшенням частки витрат собівартості в загальному обсягу. Інші види витрат займають досить невелику частку у сукупності.

Варто наголосити, що як уже було раніше сказано, кожен вид витрат опирається в основному на затрати праці людських ресурсів, оплату праці спеціалістів, і у ході дослідження було виявлено, що розмежування адміністративних витрат, витрат собівартості та витрат на реалізацію часто є неможливим з огляду на затратність ресурсів та опираючись на судження, що завжди є суб'єктивними, тож вважаємо необхідним ще раз зазначити факт змішування витрат на реалізацію послуг із іншими видами операційних витрат. Таким чином, підкресливши взаємозалежність між статтями, буде логічним виключення із аналізу структури витрати на сплату податку на прибуток, адже він не є генерованим рішеннями управлінського апарату, а наслідком результатів діяльності за рік, тобто вторинним по відношенню до процесу виникнення відтоку коштів.

Звернувши увагу на показники фінансових на інвестиційних витрат, можна відмітити їх низьку вагу в загальній структурі витрат, тож це дає підстави для ствердження того, що підприємство не тільки формально, а й фактично працює із операційною діяльністю, активної інвестиційної чи фінансової діяльності за останні роки не проводила.

Окремо варто розглянути показники структури та динаміки операційних

витрат за елементами, виходячи із даних наведених у розділі 3 форми №2 «Звіт про фінансовий результат». У контексті пошуків напрямів зниження витрат доцільним буде звернути увагу на вагу витрат на збут послуг. Ця стаття займає досить велику вагу, водночас саме нею найлегше маніпулювати з метою скорочення затрат протягом операційного циклу. Варто також відзначити що скорочення витрат за рахунок відмови від витрат на збут не дало позитивного результату у 2013-2015 рока, а тому у нині політика керівництва щодо просування аудиторських послуг на ринку не нехтує додатковими важелями впливу на потенційних клієнтів.

Таблиця 3.3

Структура та динаміка операційних витрат за елементами
ПрАТ «КПМГ Аудит» за період 2013-2017 років, тис. грн.

Стаття	2013	2014	2015	2016	2017
Матеріальні затрати	1052	690	637	1255	760
Витрати на оплату праці	55956	46840	58186	84285	95345
Відрахування на соціальні заходи	10325	10939	11304	12185	9035
Амортизація	1860	1324	1317	2757	3621
Інші операційні витрати	6254	3806	1326	48657	31323
Разом	75447	63599	72770	149139	140084
Структура за елементами операційних витрат					
Матеріальні затрати	0.01	0.01	0.01	0.01	0.01
Витрати на оплату праці	0.74	0.74	0.80	0.57	0.68
Відрахування на соціальні заходи	0.14	0.17	0.16	0.08	0.06
Амортизація	0.02	0.02	0.02	0.02	0.03
Інші операційні витрати	0.08	0.06	0.02	0.33	0.22
Динаміка за елементами операційних витрат					
Матеріальні затрати	-	0.00	0.00	0.00	0.00
Витрати на оплату праці	-	-0.01	0.06	-0.23	0.12
Відрахування на соціальні заходи	-	0.04	-0.02	-0.07	-0.02
Амортизація	-	0.00	0.00	0.00	0.01
Інші операційні витрати	-	-0.02	-0.04	0.31	-0.10

Джерело: розраховано автором на основі даних підприємства

Як було раніше виявлено, найбільшу частку в структурі операційних витрат займають витрати на оплату праці співробітників, як можна спостерігати із даних наведених у таблиці, вони зростали майже щорічно. Частка їх в останні періоди спадає, на користь інших витрат (що можна пояснити активностями, які проводила фірма для залучення нових клієнтів). Пов'язані із витратами на оплату праці соціальні відрахування падають меншими темпами, через те, що законодавством встановлений максимальний розмір відрахувань виходячи із рівня заробітної плати. Таким чином, якщо обсяги заробітної плати ростуть, а соціальні відрахування при цьому зменшуються в абсолютному вираженні, то це свідчить про зростання кількості заробітних плат які виходять за порогове значення. Тобто так звана «нерівність», яку часто виражають при вивченні розподілу доходів коефіцієнтом Джинні зростає.

Основним джерелом зменшення загальних витрат, відповідно до отриманих показників, є саме статті витрат операційної діяльності. Зазвичай для економії ресурсів підприємства обирають політику скорочення штату, однак, це у свою чергу призводить до погіршення ефективності. Натомість, пропонується до розгляду як перспективний напрям спосіб підвищення ефективності здійснюваних витрат на оплату праці. Такими можуть стати зміна системи оплати праці на підприємстві, використання менш стрімкої шкали підвищення оплати праці, суттєвий ріст на початкових етапах роботи спеціаліста та більш повільний «підйом» на пізніх етапах кар'єри. Таким чином, співробітники більш низького рівня будуть мотивовані залишатись в компанії для досягнення суттєвішого рівня оплати праці в майбутньому ніж пропонується іншими компаніями при тому ж стажі роботи, а оскільки оцінка результатів роботи і підвищення проводиться кожного року, то така перспектива може бути цілком прийнятною для молодого співробітника. Разом із тим, таке рішення буде ефективним для зниження адміністративних витрат (пошук нових кадрів на заміну тих, що звільнились) протягом найближчих років. витрати, що несе суб'єкт господарювання за статтею

«Витрати на збут» можна буде мінімізувати, оскільки така оптимізація призведе до суттєвого росту лояльності співробітників, що працюють довгий час в колективі та ефективності комунікацій між колегами під час провадження діяльності. Для мотивації персоналу із вищих рівнів керівників можуть застосовуватись альтернативні заходи, наприклад додаткові дні відпустки, що особливо актуально у літній сезон, коли проєктів менше і графік не такий напружений. Водночас, варто зауважити, що у процесі оптимізації системи оплати праці, є певні ризики. Швидким рішенням для моніторингу таких конфліктів стане анонімна система оцінки і розгляду зауважень до роботи кадрів на усіх рівнях.

Показники, що усебічно характеризують витрати на реалізацію послуг, а також методика їх обрахунку, наведені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Коефіцієнтний аналіз витрат на реалізацію послуг підприємства

№	Назва показника	Формула для розрахунку
1	2	3
1.	Валова рентабельність витрат на реалізацію послуг	$\frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Витрати на реалізацію послуг}}$
2.	Коефіцієнт покриття прибутку	$\frac{\text{Витрати на реалізацію послуг}}{\text{Валовий прибуток}}$
3.	Коефіцієнт покриття доходів витратами на реалізацію послуг	$\frac{\text{Витрати на реалізацію послуг}}{\text{Дохід}}$
4.	Коефіцієнт доходності витрат на реалізацію послуг	$\frac{\text{Операційний дохід}}{\text{Витрати на реалізацію послуг}}$
6.	Коефіцієнт відношення операційних витрат до витрат на реалізацію послуг	$\frac{\text{Операційні витрати}}{\text{Витрати на реалізацію послуг}}$
7.	Рентабельність витрат на реалізацію послуг розрахована на чистій основі	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Витрати на реалізацію послуг}}$
8	Коефіцієнт покриття прибутку розрахований на чистій основі	$\frac{\text{Витрати на реалізацію послуг}}{\text{Чистий прибуток}}$

Джерело: складено автором.

На основі заданих формул а також форм фінансової звітності обраховано показники по підприємству за період і представлено у таблиці 3.5. З огляду на те, що у звітності витрати на збут були представлені лише в останніх двох роках, підрахунок коефіцієнтів можливий лише у цей період.

Коефіцієнт валової рентабельності витрат показує скільки одиниць прибутку припадає на одиницю витрат. За два роки порівняння його динаміки дещо утруднене, інформації не достатньо для того, щоб із впевненістю оцінювати зміну, однак можна відмітити незначну тенденцію до спаду. Вона була наслідком підвищення витрат на збут за 2017 рік. Варто зазначити, що спадання показника є негативним для підприємства, а отже зрушення мають негативну тенденцію.

Таблиця 3.5

Коефіцієнтний аналіз адміністративних витрат ПрАТ «КПМГ Аудит»
за період 2013-2017 років

№	Назва показника	2016	2017
1.	Валова рентабельність витрат на реалізацію послуг	28.86	27.99
2.	Коефіцієнт покриття прибутку	0.03	0.04
3.	Коефіцієнт покриття доходів витратами на реалізацію послуг	0.02	0.02
4.	Коефіцієнт доходності витрат на реалізацію послуг	49.53	52.94
6.	Коефіцієнт відношення операційних витрат до витрат на реалізацію послуг	46.35	46.78
7.	Рентабельність витрат на реалізацію послуг розрахована на чистій основі	3.01	5.46
8	Коефіцієнт покриття прибутку розрахований на чистій основі	0.33	0.18

Джерело: розраховано автором на основі даних підприємства

Коефіцієнт покриття прибутку, показник обернений до попереднього і визначає кількість одиниць витрат на реалізацію послуг, що припадають на одиницю прибутку, оскільки його значення напряму залежить від попереднього показника, то знову ж говорити про тенденцію на перспективу зарано (поки маємо лише два значення коефіцієнта).

Коефіцієнт покриття доходів витратами на реалізацію стабільний, він має певний зв'язок із коефіцієнтом покриття прибутку, однак характеризує процес більш широко. Його зниження чи підвищення варто розглядати не лише саме по собі, а із врахуванням факторів, таким чином якщо підвищення відбулось у наслідок зниження доходів це має негативний вплив, однак якщо підвищення

відбулось через підвищення рівня витрат, це може говорити про інвестиції у розбудову системи продажу, що у свою чергу може дати позитивні наслідки в перспективі і не свідчатиме про відтоки коштів.

Коефіцієнт доходності витрат на реалізацію послуг впродовж останнього року дещо підвищується, ефект зумовлений тим, що врахована стаття інших операційних доходів, але не враховується стаття інших операційних витрат. Цей коефіцієнт зазвичай корелює із коефіцієнтом валової рентабельності і може слугувати перевіркою для виявлення тенденцій у довгостроковому періоді.

Коефіцієнт відношення операційних витрат до витрат на реалізацію умовно показує скільки коштів витрат операційної діяльності можна реалізувати на 1 гривню витрат на збут. Показник обернений до частки у витратах, є досить інформативним у рамках специфічного аналізу. Зростання його у періоді говорить про ефективність здійснення таких витрат на реалізацію у попередні роки. Адже за умов стабільних цін (не високого показника рівня інфляції) збільшення інших витрат веде до підвищення потужностей підприємства, розширення діяльності.

Слід зазначити, що показники на чистий основі є більш достовірними, бо вони не завищують значення коефіцієнтів, на відміну від валових. Саме тому рентабельність витрат на реалізацію послуг та коефіцієнт покриття прибутку перераховано із заміною валового на чистий прибуток. Результати досить неоднозначні, адже у 2017 році ріст від 3 до 5,5 грн на одиницю витрат. Порівнюючи цей коефіцієнт із Валовою рентабельністю витрат на реалізацію послуг, розглянутою вище, видно різку динаміку і протилежний ефект, не зменшення, а збільшення. Такі структурні зрушення виникли через значний ріст прибутку, причини цього варто розглядати у додатковому аналізі поза дослідженням витрат на реалізацію, які досить важко визначити динаміку, при такому діапазоні вибірки значень.

Отже, за результатами економіко-статистичного аналізу діяльність підприємства можна характеризувати як задовільну, однак варто все ж є резерви для зниження витрат на реалізацію, шляхом оптимізації роботи за для підвищення прибутків в майбутніх періодах.

Важливим питанням економічного аналізу є вивчення і вимір впливу факторів на величину досліджуваних економічних показників. Без глибокого всебічного вивчення факторів не можна зробити обґрунтованих висновків про результати діяльності підприємства, виявити резерви, обґрунтувати плани та управлінські рішення.

Оскільки здатність підприємства ефективно працювати багато у чому визначається його рентабельністю, саме цей показник взято за основу для факторного аналізу. Досконале вивчення цього показника вимагає визначення усіх основних чинників (факторів) впливу а також ступня їх дії.

Формування валової рентабельності витрат підприємства за звітний період залежить від багатьох факторів, та для аналізу обрано наступні:

- рентабельність залученого капіталу
- кількість грн. залученого капіталу на 1 грн. доходу
- коефіцієнт дохідності витрат на реалізацію

Важливого значення у ході аналізу набуває показник кількості залученого капіталу у структурі балансу підприємства, оскільки, за великим рахунком, це також свого роду витрати суб'єкта господарювання, саме ця сума має бути відшкодована тим чи іншим контрагентам (постачальникам, підрядникам).

Усі перераховані фактори впливу можна представити більш деталізовано відповідно до рис. 3.3.

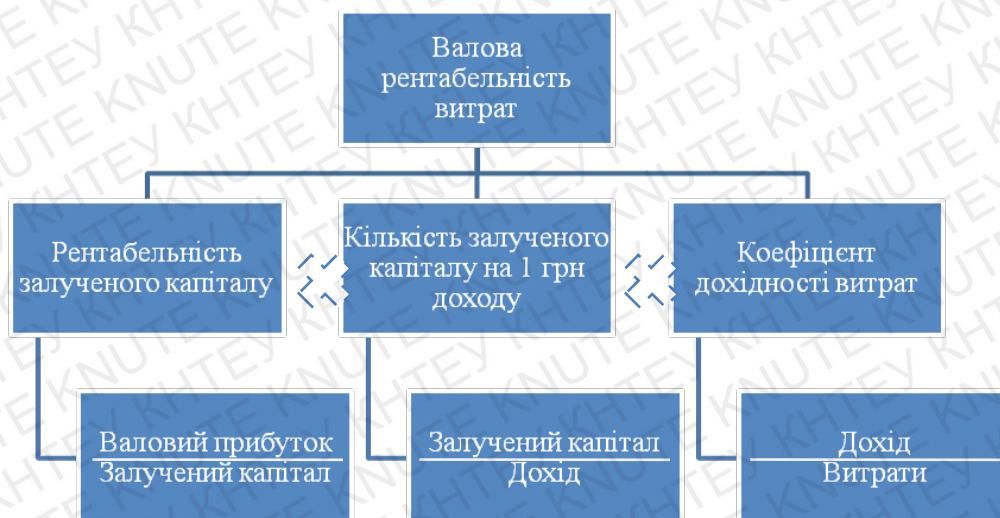


Рис. 3.3 Схема деталізації показників

Джерело: складено автором.

Початкові дані для проведення факторного аналізу наведені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6.

Початкові дані для розрахунку коефіцієнтів факторного аналізу

№ з/п	Показник	Умовні позначення	2016 рік	2017 рік	Відхилення (+;-)
1	2	3	4	5	6
1	Валовий прибуток	ВП	71462	88099	16637
2	Залучений капітал	ЗК	63492	56802	-6690
3	Дохід	Д	120497	165423	44926
4	Витрати	В	2476	3148	672

Джерело: складено автором.

Визначимо цей коефіцієнт за 2016 і 2017 роки.

Валова рентабельність витрат₂₀₁₆ = 28,86, Валова рентабельність витрат₂₀₁₇ = 27,99

Використовуючи показники таблиці, розрахуємо вплив факторів на зміну коефіцієнта рентабельності витрат методом ланцюгових підстановок за наступними формулами:

$$\text{Вал. рент. витрат}_{\text{рент. зал. кап.}} = \frac{\text{ВП}_1}{\text{ЗК}_1} \times \frac{\text{ЗК}_0}{\text{Д}_0} \times \frac{\text{Д}_0}{\text{В}_0} - \frac{\text{ВП}_0}{\text{ЗК}_0} \times \frac{\text{ЗК}_0}{\text{Д}_0} \times \frac{\text{Д}_0}{\text{В}_0} = 10,91;$$

$$\text{Вал. рент. витрат}_{\text{к-ть зал. кап. на 1 грн дох.}} = \frac{\text{ВП}_1}{\text{ЗК}_1} \times \frac{\text{ЗК}_1}{\text{Д}_1} \times \frac{\text{Д}_0}{\text{В}_0} - \frac{\text{ВП}_1}{\text{ЗК}_1} \times \frac{\text{ЗК}_0}{\text{Д}_0} \times \frac{\text{Д}_0}{\text{В}_0} = -13,85;$$

$$\text{Вал. рент. витрат}_{\text{коэф. дохідн. витрат}} = \frac{\text{ВП}_1}{\text{ЗК}_1} \times \frac{\text{ЗК}_1}{\text{Д}_1} \times \frac{\text{Д}_1}{\text{В}_1} - \frac{\text{ВП}_1}{\text{ЗК}_1} \times \frac{\text{ЗК}_1}{\text{Д}_1} \times \frac{\text{Д}_0}{\text{В}_0} = 2,07.$$

Результати проведеного факторного аналізу наведені в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Результати проведеного факторного аналізу

№ з/п	Показник	Умовні позначення	2016 рік	2017 рік	Відхилення (+;-)	Зміна (%)
1	Рентабельність витрат за залученим капіталом	РВЗК	1.13	1.55	0.43	0.38
2	Кількість залученого капіталу на 1 грн. доходу	КЗКД	0.53	0.34	-0.18	-0.35
3	Коефіцієнт дохідності витрат	ДВ	48.67	52.55	3.88	0.08
4	Валова рентабельність витрат	ВРВ	28.86	27.99	-0.88	-0.03

Перевірка розрахунків проводиться наступним чином:

$$ВРВ_{\text{рвзк}} + ВРВ_{\text{кзкл}} + ВРВ_{\text{дв}} = ВРВ_1 - ВРВ_0$$

$$10,91 - 13,85 - 2,07 = 28,86 - 27,99 = -0,88$$

Розрахунки є вірними, оскільки рівність виконується.

Отже, протягом 2016-2017 років спостерігалось зниження рентабельності витрат підприємства, у тому числі відбулось її підвищення за рахунок збільшення рентабельності залученого капіталу на 10,91 грн. доходу на кожну грн. витрат на реалізацію та дохідності витрат на 2,07 грн на кожну гривню, однак при цьому фактор кількості залученого капіталу на 1 грн. доходу вплинув негативно, знизивши показники на 13,85 грн на кожну гривню витрат на реалізацію, таким чином перевершивши ефект попередніх факторів.

З огляду на такі результати, основними рекомендаціями для підприємства є пошук оптимального співвідношення між обсягами витрат та напрямками їх використання, таким чином, щоб віддача на кожну гривню залученого капіталу зростала, як наслідок підвищиться валова рентабельність. У даному випадку або зменшити обсяги залучених коштів не буде справедливим рішенням, адже хоч таким чином і підвищиться рентабельність, але оскільки віддача все ще позитивна, тож це позбавить підприємства частини прибутків.

Дослідження причин підвищення або зниження певних показників та наслідки таких змін дають змогу більш обґрунтовано приймати рішення у ході господарської діяльності підприємства, а саме раціонально використовувати ресурси з метою досягнення максимального економічного ефекту у довгостроковій перспективі.

3.3. Методика контролю витрат на реалізацію послуг ПрАТ «КПМГ Аудит»

Основним інструментом для забезпечення достовірності інформації, що надається управлінського апарату для прийняття рішень, є контроль облікових процесів на підприємстві.

Так як внутрішній контроль умовно складається із внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту, умовно можна розділити і методики, що застосовуються до кожної із складових.

Внутрішньогосподарський контроль має на меті регуляцію господарської діяльності підприємства з точки зору законності доцільності та достовірності. Крім того він орієнтується на потреби керівників структурних підрозділів (відділів) і має поточний характер (виконується постійно і безперервно).

Сучасні технології дозволяють як ніколи раніше розширити використання комп'ютерної техніки в обліку і це великою мірою забезпечує контроль усіх процесів. Українським підприємствам середнього розміру найбільш доступною та ефективною програмою ведення обліку є «1С: Бухгалтерія». Відповідно вбудовані інструменти контролю можна спостерігати на прикладі такої програми. Найчастіше зустрічається такий вид контролю, як подвійна авторизація операцій в системі виконавцем операції та вищою ланкою управління. Так виконавець операції, відмітивши «провести» після введення усіх необхідних даних по операції, все ще не завершує процес, а лише готує такий шаблон. Потім керівник, у тій же програмі (скажімо відкривши через журнал операцій) бачить проведення, без відмітки що воно є активним (таким, що виконується), і проглянувши коректність усіх даних може дозволити шляхом натискання «провести». Важливо, що при цьому процесі сильним буде вплив ІТ-контролю, адже вся схема працюватиме лише за умови наявності прав доступу у керівника і відсутності їх у підлеглого відповідно створених для них облікових записів. Ці нюанси мають бути на контролі у відділах безпеки та фінансовому. Найпростішим способом перевірки коректності роботи системи буде спроба здійснити господарську операцію із облікового запису працівника у області роботи, за яку він не відповідає. У випадку якщо система дозволить таке проведення можна засвідчити

факт того, що внутрішній контроль працює не ефективно і необхідно змінювати налаштування програми.

Ще одним варіантом контролю, що забезпечує ІС є можливість «підливати» електронні копії документів в операції що їх стосуються. Таким чином маючи зразок первинного документу, на підставі якого було здійснено операцію дає можливість керівнику одразу виявити відхилення у сумах, назвах, номерах, і таким чином попередити помилки через неуважність або й шахрайство. Маючи первинний документ, досвідчений спеціаліст також може розуміти чи правильно було здійснено судження про природу витрат на реалізацію.

Ефективним способом попередження шахрайства є блокування доступу до змін в операції після закриття періоду. Схожим методом контролю є блокування змін інформації в проведенні при підтвердженні зі сторони керівника або вимога повторного погодження від керівника у випадку зміни інформації (Часто використовується у процесі узгодження та підписання договорів).

Розглядаючи систему управлінського обліку, було виявлено засоби покращення шляхом введення додаткової групи звітності. Ціллю розробки такої системи управлінської звітності є визначення ефективності використання робочого часу персоналу в умовах перебування на об'єкті у клієнта під час підготовчого етапу проекту. Завданням розробленої системи управлінської звітності буде визначення та порівняння альтернативних витрат, які виникають під час виконання проекту. Визначення найбільш ефективного шляху співпраці між клієнтом та фірмою в умовах підготовки проведення аудиту.

Оскільки завжди виникає протиставлення найбільш точної підготовки проведення проекту та вартістю таких послуг, метою цієї звітності буде визначення оптимального співвідношення витрат на реалізацію проекту (адже це так чи інакше вплине на вартість). При роботі з клієнтом, існують дві альтернативи: працювати з офісу та працювати у клієнта. В обох випадках існують переваги та недоліки. Робота з офісу може бути не достатньо ефективна, оскільки процес може затягуватись через те, що усі процеси набувають формалізації, контакт часто іде не напряму до виконавців а через керівництво,

крім того витрачається час на очікування відповіді після запиту (а відповідно і збільшується кількість витрачених людино-годин, що напряду впливає на вартість проекту). Однак клієнт не несе витрат на розміщення аудиторського персоналу, та може працювати у звичному режимі. Разом із тим забезпечення технологічною підтримкою або ж включення до проекту у разі необхідності додаткових ресурсів часто може здійснюватися лише з офісу. Таким чином постає необхідність планування процесу завчасно.

Система управлінських звітів може виглядати наступним чином, як представлено у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Система управлінських звітів розроблена з метою контролю витрат на реалізацію проекту

Назва	Зміст	Форма	Періодичність складання
Накопичувальні звіти	Обрахунок кількості годин консультування із робочим персоналом клієнта (за різними кваліфікаційними рівнями) кожного члена команди	Електронна	1 раз на тиждень
Накопичувальні звіти	Обрахунок вартості розміщення аудиторської команди на території підприємства та додаткові супутні витрати (готель, таксі, добові)	Електронна	1 раз на тиждень
Накопичувальні звіти	Розрахунок неефективно витраченого часу (період очікування інформації по причині затримки від клієнта, не повного надання інформації та інше)	Електронна	1 раз на тиждень
Зведені звіти за проектами	Обрахунок затрат на проведення проекту та альтернативної вартості проведеного аудиту	Електронна	Після виконання проекту
Підсумковий звіт	Оцінка ефективності проведення проектів, процентне співвідношення ефективно-витраченого часу та ресурсів, перевитрата/економія.	Електронна	За рік

Вихідні дані за першою формою управлінського звіту (накопичувальні звіти) представлятимуть собою перелік фактичних результатів отриманих у ході роботи. Тобто вони є формалізованим джерелом даних для подальших звітів. Зведені звіти представляють собою обрахунок збільшення собівартості послуг

виключно за рахунок обраного підходу до співпраці, а також, для порівняння, витрат за ринковою вартістю на альтернативних підхід (з використанням середніх показників). Таким чином буде обраховано перевитрати чи економію при реалізації проекту. Останній звіт (підсумковий) формуватиметься за результатами року на основі усіх проектів до яких застосовувався моніторинг, та представлятиме сукупну вартість неефективно витрачених ресурсів по-проектно, та в цілому за період, а також результат на рівні року по витратам ресурсів.

Зв'язки даної підсистеми управлінських звітів з іншими підсистемами управлінської звітності полягають у комплексному оцінювання проведених проектів та рекомендаціях для подальшого планування робочого процесу з найбільш ефективним використанням ресурсів.

Для накопичувальних звітів будуть застосовуватись прості алгоритми, на зразок суми проставлених годин, витрачених коштів, і тд. Також поряд із натуральними вимірниками буде обраховано грошовий еквівалент.

Для зведених звітів обрахунок розмежовано на дві частини: фактична та прогностична. Перша буде розрахована за накопичувальними звітами, а друга будуватиметься на основі середніх показників витрат для проектів.

Таким чином для робіт проведених в офісі буде обраховано вартість неефективно витраченого часу за фактичними даними (1) і прогноз на витрати від розміщення та використання ресурсів клієнта (2).

(1) Витрати = \sum (кількість годин неефективно-витраченого часу*вартість години спеціаліста)

(2) Витрати = \sum ((середня вартість розміщення + ринкові транспортні витрати + добові)*кількість днів)

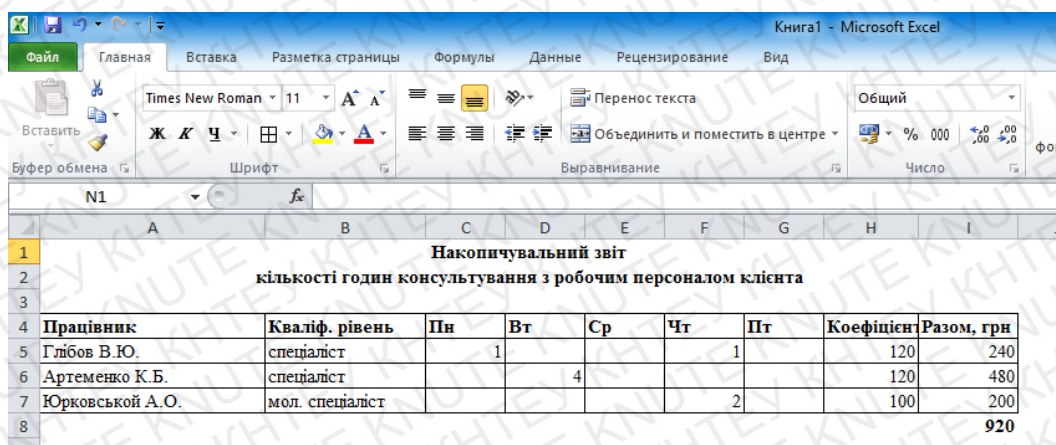
А для робіт проведених у клієнта – фактичну вартість годин консультування та витрати розміщення (3), і прогноз на неефективну взаємодію (4).

(3) Витрати = \sum ((вартість розміщення + транспортні витрати + добові)*кількість днів)

(4) Витрати = \sum (середня кількість годин неефективно-витраченого часу*вартість години спеціаліста)

Рекомендаціями щодо використання програмних продуктів для складання заданих форм управлінських звітів буде використання середовища Microsoft Office, через ряд переваг, доступність, наявність, простота використання. Більш відповідним для виконання моніторингу на перших етапах буде Excel, однак при подальшому розвитку системи, ймовірно, знадобиться підтримка бази даних Access або ж інших програмних продуктів. Важливо отримувати інформацію періодично та усунути будь які можливості до змін за попередні періоди, таким чином потік даних матиме мінімум викривлень

Виконані розроблені управлінські звіти з використанням визначених програмних продуктів виглядатимуть наступним чином, як показано на рисунках 3.4-3.8:

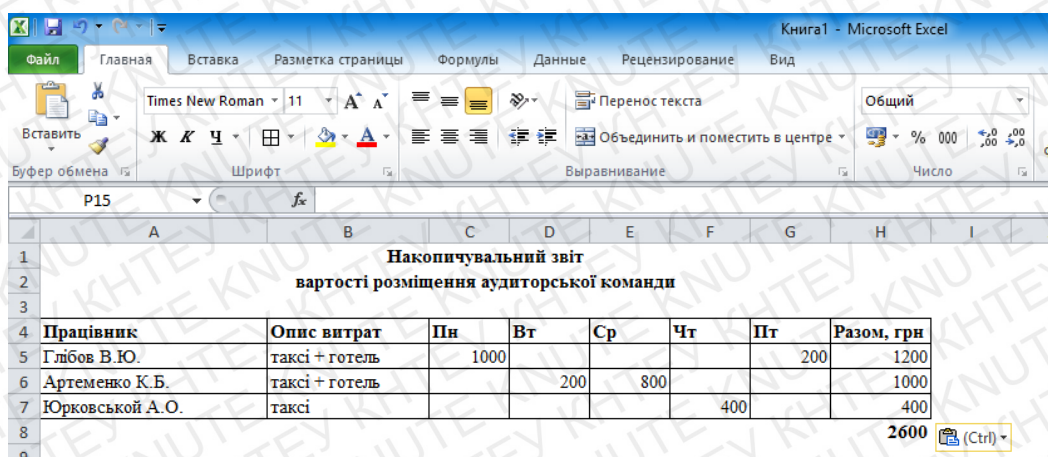


The screenshot shows the Microsoft Excel interface with a table titled "Накопичувальний звіт кількості годин консультування з робочим персоналом клієнта". The table has columns for employee names, qualifications, and hours worked from Monday to Friday, along with a coefficient and a total amount in UAH.

Працівник	Кваліф. рівень	Пн	Вт	Ср	Чт	Пт	Коефіцієнт	Разом, грн
Глібов В.Ю.	спеціаліст		1			1	120	240
Артеменко К.Б.	спеціаліст			4			120	480
Юрковської А.О.	мол. спеціаліст					2	100	200
								920

Рис. 3.4 Накопичувальний звіт 1

Джерело: складено автором з використанням Microsoft Excel.



The screenshot shows the Microsoft Excel interface with a table titled "Накопичувальний звіт вартості розміщення аудиторської команди". The table has columns for employee names, descriptions of expenses, and costs from Monday to Friday, along with a total amount in UAH.

Працівник	Опис витрат	Пн	Вт	Ср	Чт	Пт	Разом, грн
Глібов В.Ю.	таксі + готель	1000				200	1200
Артеменко К.Б.	таксі + готель		200	800			1000
Юрковської А.О.	таксі				400		400
							2600

Рис. 3.5 Накопичувальний звіт 2

Джерело: складено автором з використанням Microsoft Excel.

Книга1 - Microsoft Excel

Накопичувальний звіт
вартості неефективно витраченого часу

Працівник	Кваліф. рівень	Пн	Вт	Ср	Чт	Пт	Коефіцієнт	Разом, грн
Глібов В.Ю.	спеціаліст		1		2		120	360
Артеменко К.Б.	спеціаліст			1			120	120
Юрковської А.О.	мол. спеціаліст					2	100	200
								680

Рис. 3.6 Накопичувальний звіт 3

Джерело: складено автором з використанням Microsoft Excel.

Книга1 - Microsoft Excel

Зведений звіт за проектом
Енрон

Фактичні результати неефективно витраченого часу

Працівник	люпень	серпент	вересень	жовтень	Коефіцієнт	Разом, грн
Глібов В.Ю.	3	2	2	2	120	1080
Артеменко К.Б.	2	1	4	6	120	1560
Юрковської А.О.	5	2	5	2	100	1400
						4040

Прогнозні альтернативні витрати

Ціна розміщення	Кількість днів	кількість осіб	Вартість розміщени	Транспортні витрати	Разом
420	3	3	3780	60	3840

Економія (перевитрати) **200**

Рис. 3.7 Зведений звіт за проектом

Джерело: складено автором з використанням Microsoft Excel.

Книга1 - Microsoft Excel

Підсумковий звіт

Проект	Економія (перевитрати), тис грн	Процентне співвідношення ефективно-витрачених ресурсів
Енрон	200	112%
Гарайзін	140	115%
Інгул	-342	-17%
Правекс	147	141%
Вольф	108	123%
Разом	253	

Рис. 3.8 Підсумковий звіт

Джерело: складено автором з використанням Microsoft Excel.

Дані звіти можуть ефективно працювати лише за постійного моніторингу підготовки проектів членами команд, тож необхідна роз'яснювальна робота для персоналу на початку введення системи, а також додаткове інформування впродовж року.

Використання звітів доцільне не лише для формування стратегії співпраці для даного клієнта, а й для аналогічних за видом діяльності клієнтів, тому зі збільшенням обсягу статистичних даних, результат буде точнішим. Комплексне використання моніторингу збільшить ефективність впровадження результатів.

Натомість, говорячи про внутрішній аудит, варто зазначити його відмінні риси від внутрішньогосподарського контролю. Він має на меті перевірку на предмет достовірності фінансової звітності, крім того є регламентованим внутрішніми документами. Відповідно і методика контролю буде змінюватись враховуючи такі особливості.

В залежності від особливостей конкретного підприємства та деяких нюансів облікових процесів, під час внутрішнього аудиту витрат на реалізацію можуть бути застосовані такі процедури контролю показників фінансової звітності:

- 1) Статистична вибірка
- 2) Порівняння із прогностичними значеннями

Перший метод застосовується у випадку однорідності популяції, коли кожен елемент має схожий характер до більшості. Основа його полягає у тому, що за допомогою статистичних інструментів обираються позиції до вибірки, які будуть аналізовані ретельно і з огляду на які буде надано висновок стосовно усієї популяції. За невеликої кількості неоднорідних елементів можна також використовувати такий спосіб контролю, однак попередньо із популяції мають бути виключені не подібні елементи та досліджені окремо від основної групи.

Для використання такої процедури рекомендується застосовувати перевірені джерела статистичних досліджень. Корисною у такому випадку буде програма IDEA. Приклади застосування вибірки наведено на рисунках нижче.

Першим кроком буде виділення популяції, у даному випадку потрібно із карточки 93 рахунку відфільтрувати тільки дебетові значення (для уникнення

завоєння, та через те, що тільки дебетова кореспонденція свідчить про виникнення витрат, кредитова – списання на фін результат), сформувати таблицю в якій містилися б колонки із назвою кореспондуючого рахунку, назвою контрагента, сумою проведення. Такий набір ознак дасть змогу ідентифікувати операцію повністю, хоча за необхідності можна додавати інші значення із розшифровок. У даній програмі вибірка буде формуватися за обраною колонкою, тому в запропонованих варіантах потрібно обрати рядок сум операцій, для того щоб відповідними формулами було обраховано «крок» вибірки і обрано значення із різних стратумів. Це зробить аналіз максимально ефективним. Також програма дозволяє задавати деякі параметри що допоможуть визначити необхідні обсяги операцій для тестингу. Оскільки це аудиторська вибірка, то вона даватиме рівень впевненості 96%, але при цьому регулюється рівень внутрішнього ризику (забезпеченість контролем середовища, впевненість в ефективності ведення обліку на місцях та відсутність обставин що вказували б на зворотне). Таким чином можна обрати високий середній чи низький ризик. Кожен із них буде пропорційно впливати на розмір вибірки (якщо ризик високий, то вибірка буде більшою, якщо низький, то меншою). Якщо значення транзакції менше 1 грн, вона не матиме шансів потрапити у вибірку, тому такі позиції одразу виключаються.

РАХУНОК	КОНТРАГЕНТ	С_К	MUS_REC_NO
1	3711 авто/АвтоАльянс ООО	9,840.58	1
2	3711 авто/Автоцентр Прага Авто на Кольцевой ООО	10,043.55	2
3	3711 авто/Атлант АТП ПРАТ	6,907.82	3
4	3711 гостиница/САБИ ГРУП	8,305.04	4
5	3711 ГСМ/НАФОТРЕЙД РЕСУРС ООО	8,563.46	5
6	3711 ж.д./ Одесская залізниця	104.78	6
7	3711 карантин/Держпродспоживслужба в Од.обл..	200.00	7
8	3711 МБП/Офсетик - сервис ЧП	1,032.00	8
9	3711 МБП/ЧП Николаенко Владислав Витальевич	5,980.00	9
10	3711 МБП/Эпицентр К ООО	3,669.54	10
11	3711 Метро Кеш енд Кери Украина ООО	307.04	11
12	3711 ОС/Зеес	8,380.00	12
13	3711 ОС/Скайлайн Электроникс ЛТД	11,106.00	13

Рис. 3.9 Завантажений документ із вибіркою до програми IDEA

Джерело: складено автором за допомогою ресурсів програми IDEA.

Після налаштування усіх відповідних параметрів, через вікно Аналіз запускається процес. Отримана вибірка буде виглядати наступним чином, як на рис. 3.10.

	ПАХУНОК	КОНТРАГЕНТ	С.К	MUS_REC_NO	MUS_AGG_NET_VALUE	MUS_AGG_GROSS_VALUE
1	3711	товар/Арис ЛТД	611,583.66	27	611,583.66	611,583.66
2	3712	товар/Gruppo Fabbri Vignola S.p.A	784,574.09	50	784,574.09	784,574.09
3	3771	таможня/Тернопольская таможня ГФС	109,118.12	60	109,118.12	109,118.12

Рис. 3.10 Отримана програмою IDEA вибірка операції для тестування

Джерело: складено автором за допомогою ресурсів програми IDEA.

У випадку, якщо в обліку багато операцій групуються в одну транзакцію і таким чином при попаданні у вибірку існує великий ризик отримання до тестингу на одну транзакцію великої кількості первинних документів, то використовується складніша система відбору значень із вказанням конкретної гривні яку треба протестувати – значення в колонці MUS_REC_HIT, як показано на рис. 3.11. Таким чином із обсягу транзакції із постачальником, необхідним буде лише документ на який припадає 331 187,23 гривня (MUS_REC_HIT) із 611 583,66 грн (MUS_AGG_NET_VALUE) за обсягом транзакції. Знайти операції можна із карточок 63-68 рахунків, якщо вони списувались на витрати однією сумою, то в інших регістрах можна відфільтрувати потранзакційну робивку. Для усіх операцій це стане надто трудозатратним, однак для однієї конкретної – не стане проблемою.

	ПАХУНОК	КОНТРАГЕНТ	С.К	MUS_REC_NO	MUS_AGG_NET_VALUE	MUS_AGG_GROSS_VALUE	MUS_REC_HIT	MUS_BOOK_VALUE
1	3711	товар/Арис ЛТД	611,583.66	27	611,583.66	611,583.66	331,187.23	0.00
2	3712	товар/Gruppo Fabbri Vignola S.p.A	784,574.09	50	784,574.09	784,574.09	685,337.19	0.00
3	3771	таможня/Тернопольская таможня ГФС	109,118.12	60	109,118.12	109,118.12	95,170.88	0.00

Рис. 3.11 Отримана програмою IDEA вибірка операції для тестування

Джерело: складено автором за допомогою ресурсів програми IDEA.

Після отримання вибірки починається наступний етап процесу контролю та перевірки внутрішнім аудитом показника обсягу витрат на збут у фінансовій звітності. Аналіз обраних елементів включає перевірку первинних документів на виникнення таких операцій. Такими найчастіше будуть акти виконаних робіт, наданих послуг, чеки від купівлі товарів, накладні, а у випадку тестування витрат на заробітну плату, розрахункова відомість персоналу. При тестуванні звертають особливу увагу на наявність усіх реквізитів та правильності їх заповнення: дати, номеру документа, контрагента, позицій товарів або послуг, відповідальних осіб. Оскільки на сьогоднішній день печатки як необхідний атрибут документа відмінені, достатнім для автентифікації буде підпис відповідальної особи. За необхідності глибшого аналізу, можна порівняти підписи на кількох документах від одного постачальника, із високим ступенем ймовірності вони мають співпадати (адже часто з одним контрагентом працює той самий менеджер). При виявленні різниць необхідним буде в'яснення причин. Якщо пояснення є логічним, то екстраполяція результату на всю вибірку не потрібна, однак, якщо залишилась не пояснена частина різниць, то такі дії – обов'язкові. Таким чином підтверджується точність, як один із критеріїв фінансової звітності.

Поряд із тим варто нагадати, що в аудиті існує поняття істотності. Якщо помилка виявлена перевіркою не є суттєвою (не перевищує встановлений в грошовому вираженні рівень допустимих відхилень), то її можна проігнорувати як таку, що не дасть суттєвих відхилень ні сама по собі, ні у сукупності з аналогічними в межах популяції.

Програма IDEA, дає можливість екстраполяції при відхиленнях. Формується короткий висновок із вказаним рівнем суттєвості і поширеним на вибірку відхиленням. За результатом якого встановлюється чи підтверджується дана стаття у звітності.

Якщо після тестування вибірки підтверджено витрати, наступним етапом буде перевірка на критерій повноти досліджуваних витрат (вибірки) і існування

витрат (операції). Перший перевіряється шляхом звірки документів із архіву (достатнім буде вибірково відслідкувати 5-25 одиниць залежно від обсягів і ваги витрат на реалізацію в цілому) до проведенень у системі. Таким чином, пропрацьовано буде обидва напрямки із електронних реєстрів до первинних документів і навпаки. Критерій існування, якщо виникає необхідність його підтвердження, вимагає доступу до більш специфічних документів. Наприклад такими є плани робіт чи послуг, каталоги, розроблена планова документація, графіки виконання, креслення, дослідження.

Акцентувати увагу при тестингу також потрібно на природі здійснених витрат, не тільки на сумарній величині коштів за документами і в системі, бо у випадку невірної класифікації існує значна ймовірність що до інших операціях також застосоване не вірне судження.

Якщо в примітках наведено будь-які характеристики витрат на реалізацію послуг чи класифікації, вони вимагають перерахунку, це критерій презентації звітності, тому обов'язковий для контролю на відповідність.

Порівняння із прогностичними значеннями як спосіб підтвердження аудиту витрат може бути застосованим, якщо в популяції тільки значення які стабільно повторюються із періоду в період. Наприклад заробітна плата, або витрати на інтернет-рекламу. Простий прорахунок для першого випадку може включати обсяги минулорічних витрат помножений на коефіцієнт інфляції та середньорічну зміну чисельності персоналу. Для перерахунку щорічних витрат на рекламу можна застосувати обсяг минулорічних витрат помножений на рівень цін по відношенню до попереднього року, виражений коефіцієнтом, множений на обсяги закупівлі в звітному році відносно базового. Такі значення знову ж будуть порівняні із статтею у звітності, оскільки це прогностична величина, то відхилення ймовірно буде. Воно порівнюватиметься із прийнятним рівнем, як було описано вище.

Таким чином, можна зробити висновок, що універсального рішення для дотримання середовища обліку під належним контролем немає, однак можна визначити ознаки при яких система працюватиме злагоджено та ефективно. Найголовнішим принципом, якого варто дотримуватись, на нашу думку, є співвідношення внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту у такій пропорції, щоб перший функціонував постійно і безперервно, у той час як другий забезпечував ретельні перевірки за тематичним принципом на щорічній основі, не відтягуючи на себе ресурси протягом періоду найбільшої завантаженості облікового апарату.

Висновок до розділу 3

Проведене дослідження економіко-статистичного, факторного, коефіцієнтного аналізу витрат на реалізацію послуг та контролю облікової системи у ході господарської діяльності дало можливість зробити наступні висновки:

1. Побудова організаційно-інформаційної моделі на підготовчому етапі дослідження, яка включає формулювання суб'єкта, об'єкта, мети, завдання, методичного забезпечення, джерельної бази, інформаційного забезпечення, системи показників та методів вивчення, є важливим інструментом для комплексного вивчення об'єкту дослідження із всебічним вивченням як окремої складової, так і в сукупності інших витрат.
2. Як було виявлено аналізом структури та динаміки, витрати на людські ресурси можуть стати перспективним напрямом для зменшення витрат. Оскільки обсяги заробітної плати ростуть, а соціальні відрахування при цьому зменшуються в абсолютному вираженні, то це свідчить про зростання кількості заробітних плат які виходять за порогове значення для нарахування ЄСВ. Тобто так звана «нерівність», яку часто виражають при вивченні розподілу доходів коефіцієнтом Джинні зростає. У такому випадку дієвим буде спосіб підвищення

ефективності здійснюваних витрат на оплату праці шляхом зміни системи оплати праці на підприємстві, використання менш стрімкої шкали підвищення оплати праці, суттєвий ріст на початкових етапах роботи спеціаліста та більш повільний «підйом» на пізніх етапах кар'єри.

3. Оскільки здатність підприємства ефективно працювати багато у чому визначається його рентабельністю, саме цей показник взято за основу для факторного аналізу. Визначивши усі основні чинники (фактори) впливу, а саме: рентабельність залученого капіталу, кількість грн. залученого капіталу на 1 грн. доходу, коефіцієнт дохідності витрат на реалізацію, було підраховано ступінь та характер їх впливу. Відбулось збільшення рентабельності залученого капіталу та дохідності витрат на одиницю доходу на кожну грн. витрат на реалізацію, однак при цьому фактор кількості залученого капіталу вплинув негативно, таким чином перевершивши ефект попередніх факторів. Пошук оптимального співвідношення між обсягами витрат та напрямками їх використання, таким чином, щоб віддача на кожну гривню залученого капіталу зростала, що призвело б до зростання валової рентабельності, є першочерговим завданням підприємства. Натомість зменшення обсягів залучених коштів не буде ефективним рішенням, адже хоч таким чином і підвищиться рентабельність, але віддача все ще позитивна, тож це позбавить підприємства частини прибутків.

4. Так як внутрішній контроль умовно складається із внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту, умовно розглянуто методики, що застосовуються до кожної із складових. Для першого типовими будуть обмеження прав доступу до певних функцій в програмному середовищі. Для другого розглянуто два підходи до підтвердження витрат на реалізацію через статистичну вибірку та прогнозні показники. Крім того варто наголосити на важливості підтвердження усіх суджень про повноту, існування, точність та презентацію витрат на реалізацію послуг у фінансовій звітності. Як напрямок покращення методики контролю витрат на підприємстві запропоновано систему управлінських звітів, які мають на меті контролювати фактичні витрати порівнюючи їх із прогнозними альтернативними показниками.

ВИСНОВКИ

На основі дослідження бухгалтерського обліку витрат на реалізацію послуг досліджуваного підприємства та їх економічного аналізу, можна зробити наступні висновки:

1. Економічна і облікова сутність витрат на реалізацію послуг полягає у тому, що вони становлять частину використаних ресурсів підприємства які можуть бути опосередковано пов'язані із випуском конкретної продукції, товару чи надання послуги і є необхідними для здійснення усього процесу господарської діяльності. Саме тому їх дослідження, вивчення, аналіз та прогнозування прямо впливає на ефективність такої діяльності підприємства і, за умов раціонального використання, забезпечує досягнення економічного і соціального ефекту. На основі законодавчо-нормативних та наукових джерел автором синтезовано та запропоновано власне визначення витрат на реалізацію, за яким вони визнаються показником ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, достовірно оцінених, виражених в грошовій формі та здійснених протягом року підприємством для досягнення цілей збуту.

2. Класифікація витрат має суттєве значення для досягнення певної впорядкованості у ході виконання різних завдань облікового чи аналітичного характеру щодо господарської діяльності підприємства. Використовуються різні ознаки залежно від мети використання даних. Розподіл витрат не є регламентованим нормативно-правовими документами, тож існує широкий простір для прийняття власних рішень бухгалтерів чи аналітиків, які були б доцільними залежно від ситуації. Розроблені автором класифікації можуть доповнювати управлінську звітність, розширивши спектр аналізованих потоків використовуваних ресурсів. Розподіл за суб'єктом-фактичним платником податків також є важливим з точки зору факторів, що варто враховувати при провадженні господарської діяльності та розрахунків із держаними органами фіскальної політики.

3. Система нормативно-правового регулювання визначає основні засади для ведення обліку кожного виду витрат (у тому числі витрат на реалізацію) на підприємстві. Саме рівень якості законодавчої бази забезпечує подачу якісної та достовірної інформації, яку отримують користувачі звітності для прийняття управлінських рішень. Розробка досконалої нормативної бази все ще триває. Визначальним є те, що Україна притримується напряму гармонізації та уніфікації зі світовими стандартами. Такі кроки позитивно впливають як на окремих суб'єктів господарської діяльності, так і на економіку держави загалом, адже сприяння відкритості бізнесу щодо витратних потоків підвищує рівень впевненості інвесторів у якісному, економічно-обґрунтованому спрямуванні коштів контрольованих підприємств і, відповідно, раціональності інвестування грошових засобів.

4. Методика фінансового та управлінського обліку витрат на реалізацію товарів або послуг включає в себе систему синтетичних та аналітичних рахунків, та процес віднесення тих чи інших видатків до конкретного виду витрат. Аналітичний облік витрат на кожному підприємстві ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат, протягом звітного року на таких рахунках накопичуються витрати підприємства, пов'язані з операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю. Дані аналітичного обліку витрат необхідні не тільки для обліку, а й для контролю та аналізу. Порівняння сум планованих витрат на реалізацію товарів і послуг (тобто за попередньо складеним кошторисом) та фактичних витрат дає цілісне розуміння ефективності діяльності управлінського апарату. У контексті змін сучасного податкового законодавства в сторону перерозподілу податкового навантаження та гармонізації фінансового і податкового обліку, важливим є розрізняти податкову оптимізацію та податкову мінімізацію. Саме наявність чи відсутність обґрунтованої податкової вигоди впливає на об'єктивне визначення фінансових результатів.

5. Організація обліку витрат на реалізацію включає такі складові як: документальне забезпечення проведення операцій з витратами (первинні документи), документооборот, у частині що стосується витрат, облікову політику

підприємства та процес складання звітності. Усі ці елементи відіграють важливу роль у побудові структури бухгалтерії, а вона у свою чергу впливає на увесь господарський процес, забезпечуючи його злагодженість та оформленість у цілісний механізм. Система документообігу розробляється з дотриманням основних завдань, а саме забезпеченням оперативного надходження необхідної інформації до уповноважених осіб на підприємстві. До компетенції управлінського персоналу також належить вибір конкретних методик, процедур, форми та техніки ведення бухгалтерського обліку відповідно до спеціалізації підприємства, за умови, що вони не суперечать положенням чинних нормативно-правових актів. Тож розвиваючи організаційну систему бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки діяльності підприємства автором розглянуто шляхи досягнення найбільшого ефекту з точки зору встановлення злагодженої роботи усіх підрозділів підприємства, а також співпраці із зовнішніми контрагентами при функціональному та оперативно-виробничому поділах облікових робіт.

6. В умовах постійного розвитку система обліку і звітності на підприємстві потребує роботи над її удосконаленням. Одним із таких аспектів, що є особливо актуальним на сьогоднішній день, є соціальна звітність в частині корпоративного менеджменту. Побудована на принципах точності, об'єктивності, однозначності критеріїв, публічності вона може стати інструментом впливу на покращення обліково-аналітичного забезпечення підприємства, і у тому числі частиною стратегічного планування, що дозволить прогнозувати різного роду ризики. Пропонована автором ідея інтегрування Звіту про управління до основних п'яти форм звітності суттєво підвищить рівень довіри користувачів до компанії в цілому і до менеджменту зокрема. Така політика відкритості має широкі перспективи в майбутньому, а тому впровадження її елементів уже на сьогоднішній день може стати суттєвою конкурентною перевагою на ринку не тільки в порівнянні з конкурентами, а й у ході співпраці з постачальниками та підрядниками і іншими контрагентами, з якими підприємство веде співпрацю.

7. Детальне планування процесу аналізу і контролю витрат на реалізацію цілком і повністю залежить від побудови організаційно-інформаційної моделі. За

матеріалами дослідження, вона включає у себе визначення суб'єкта, об'єкта, мету, завдання, методичного забезпечення аналізу, пошук джерел інформації, розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти аналізу. Встановлення кожного із перелічених пунктів на початку дослідження є засобом для організованого проведення аналізу. Саме дотримання загальних методичних рекомендацій дає можливість ґрунтовно і якісно провести комплексну перевірку і досягнути очікуваних результатів.

8. Економіко-статистичний аналіз є ефективним засобом для порівняння тенденцій розвитку підприємства у часі. Відповідно до результатів дослідження щодо витрат ПрАТ «КПМГ Аудит» за 2013-2017 р. визначено, що існує необхідність прийняття управлінських рішень щодо пошуків резервів зменшення витрат на реалізацію або підвищення їх ефективності (рентабельності). Такими джерелами, як пропонується в матеріалах роботи, можуть бути як зміна системи оплати праці, таким чином можна запобігти зниженню якості послуг. Підтримка високих стандартів на сьогоднішній день особливо актуальна, адже процеси євроінтеграції зумовили входження на український ринок іноземних корпорацій, а тому конкурентне середовище загострилось, не зважаючи на певні кризові явища.

9. Для факторного аналізу ПрАТ «КПМГ Аудит» було обрано показник валової рентабельності витрат на реалізацію. Так як це і якісний і кількісний показник, він цілісно характеризує ефективності діяльності всього підприємства у тому числі в аспекті витратної політики. За допомогою методу ланцюгових підстановок визначено, що підприємство функціонує на задовільному рівні, хоч рентабельність витрат дещо знижується за останній рік. Такі зміни можна пояснити несприятливим зовнішнім середовищем та підвищенням податкового навантаження. Однак, ймовірним шляхом зростання рентабельності витрат може стати не зміна їх структури, а підвищення ефективності використання ресурсів задля одержання максимального економічного ефекту як в короткому, так і в довгому періодах. Для підвищення якості контролю було запропоновано систему управлінських звітів, що дають можливість оцінювати доцільність витрат на реалізацію через прогностні альтернативні показники, що дасть можливість будувати оптимальну стратегію при роботі з клієнтом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Matskiv R.T. Managing social responsibility oil and gas companies, Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Ivano-Frankivs'k, Ukraine / Matskiv R.T., 2011.
2. Problems of Accounting and Analytical Support for the Management System of an Enterprise: collective monograph / Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic, 2014. – 308 p.
3. Tailor M.O. Modern problems and ways of improving accounting of inventory in the company, / Tailor M.O. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2013_04_04_zhv/14_Kravec.htm
4. UNITER Non-financial reporting in Ukraine: how, why, integrated reporting as the latest trend, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.csr-review.net/nefinansovaya-otchetnost-v-ukraine-kak-zachem-integrirrovannaya-otchetnost-kak-poslednyaya-tendentsiya>.
5. Zvonar V. Foundation for Local Development, / Zvonar V., 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iniciativa.com.ua/friend/fond-mistsevogo-rozvitku>
6. Абрамова О. В. дисертація, Управління якістю продукції за рахунок аналізу операційних витрат промислового підприємства. – Київ: АЦ «Нова економіка», 2014. – С.156-160.
7. Базилевич В. Д. Економічна теорія, Політекономія: підручник за ред. Базилевича В.Д. , 9-те вид., доповн.. Київ: Знання. 2014. – 710 с.
8. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. № 2. – 8 с.
9. Бець М. Т. Загальна характеристика еколого-економічного аналізу господарської діяльності підприємств торгівлі / М. Т. Бець – К.: Молодий вчений, 2015. № 2(1). – 88 с.
10. Боднарюк І.Л. Вдосконалення критеріїв класифікації витрат торговельних підприємств, 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com.

11. Божидарнік Т. Проблеми та пріоритети розвитку молокопереробних підприємств в сучасних умовах господарювання / Економіст – 2011. №1. – С. 39–41.
12. Борковська В. В. Бухгалтерський облік витрат виробництва у м'ясопереробних підприємствах: теорія і практика / В. В. Борковська ; М-во освіти і науки України, Поділ. держ. аграр.-техн. ун-т. – Кам'янець-Подільський: Зволейко Д. Г., – 2015. – 275.
13. Бунецька І.М. Методика проведення аналізу витрат на виробництво в умовах фінансової кризи // Управління розвитком. - 2011. - №2. с. 24-26
14. Бутинець Ф.Ф. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Бутинець Ф.Ф. ,8-ме вид. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
15. Бутко А.К. Визнання, облік та аналіз витрат від придбання товарів та послуг // Фінанси АПК. - 2012. - №17. - С. 41-44
16. Власюк Г.В. Особливості аналізу витрат виробництва та собівартості продукції // Фінанси АПК. - 2011. - №4. С. 48-52
17. Волкова І. А. Фінансовий облік: навч. посіб. – Київ: Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
18. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журавська; за заг. ред. Ю. Щербініної. – К.: Представництво ООН в Україні, 2010. – 84 с.
19. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку : навч. посібник / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин., 2-ге вид. – К. : Знання, 2012. – 566 с.
20. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
21. Грицишен Д. О. Теоретико-методологічна конструкція еколого-економічного аналізу господарської діяльності промислових підприємств / Д. О. Грицишен, Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2015. № 3. – 134-144 с.

22. Гура Н. О. Оцінка основних засобів в житлово-комунальному господарстві та зміни в їх обліку відповідно до змін у законодавстві / Управління багатоквартирним будинком. – 2011. № 2. – С. 31-37 с.
23. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: підручник / Н.О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
24. Гуріна Н. В. Облік та аналіз витрат і доходів підприємств: теорія та методика : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Гуріна Н. В.; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2014. – 20 с.
25. Гуцаленко Л. В. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, А. Ю. Козаченко ; М-во освіти і науки України, Тернопіл. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 239 с.
26. Гуцаленко, Л. В. Державний фінансовий контроль М-во освіти і науки України, Тернопіл. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 424 с.
27. Данилевська-Жугунісова О. Є. Аналіз тенденцій розвитку молокопродуктового підкомплексу АПК України, Формування ринкових відносин в Україні.– 2011. №1. – С. 99–101.
28. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загальнопромислових витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах // Формування ринкових відносин в Україні.– 2011. №10. – С. 114-118.
29. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах // Облік та аналіз. - 2012. - №2. - С. 35-39
30. Евдокимов И.А. Прогноз рынков продуктов в текущем 10-тилетии. Легкая промышленность.– 2011. №9. – С. 71-77.
31. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
32. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: Навч. Посібник/ Загородній А.Г., Яремко І.Й., Пилипенко Л.М. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – 216 с.

33. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996–XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
34. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
35. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р. №2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
36. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 24.03.1996 № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
37. Закон України «Про оплату праці» від 22.03.2012 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
38. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 24.03.1995 № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
39. Золотницька Ю.В. Внутрішньогосподарський контроль витрат на виробництво продукції: управлінський аспект // Облік і фінанси АПК. - 2011. - №3. - С. 176 - 179
40. Іванюта О. В. Бухгалтерський облік і аналіз загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Іванюта О. В.; М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2014. – 21 с.
41. Іванюта П.В. Управління ресурсами і витратами Навчальний посібник / Іванюта П.В., Лугівська О.П. 2-ге вид., – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 320 с.
42. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / Івахненко С.В. 5–те вид. – К. : Знання, 2010. – 315 с.
43. Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

44. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
45. Камінська Т. Г. Облік і контроль кругообороту капіталу / Камінська Т.Г. – Житомир: ПП «Рута», 2013. – 448 с.
46. Канцевич С.І. Якість як основна складова підвищення економічної ефективності виробництва в Україні. Економіка АПК.– 2010. №2. – С. 35-40.
47. Кене Ф. Економічна таблиця / Кене Ф., 1758
48. Кисіль Н.М. Особливості аналізу прямих витрат у підприємствах виробничих галузей/ Н.М. Кисіль // Збірник праць УДЛІУ. - 2010. - №3 С. 196 – 200
49. Конституція України /Прийнята 28 червня 1996 року// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
50. Крамарчук А.О. Удосконалення методики аналізу витрат підприємства // Економіка. Фінанси. Право - 2012. - №11. - С. 67-71
51. Кузьмінська К. І. Управлінський облік витрат підприємництва за процесами: теорія, методика, організація : автореф. дис., Центр. спілка споживчих товариств України, Львів. комерційна акад. – Львів, 2014.
52. Купалова Г. Л. Теорія економічного аналізу: навч. посібник / Купалова Г. І. – К: Знання, 2008. – 639 с.
53. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии : учебник / Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., Асаул А.Н., Осорьева И.Б. – СПб. : Бизнес-пресса, 2000. – 278 с.
54. Лищенко М.О. Проблеми обліку та аналізу витрат і виходу продукції рослинництва // Фінанси і кредит. 2012. - №2. с. 40-44
55. Ловінська Л. Г Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (Монографія) / Ловінська Л.Г., Швець В.Г. – Київ: ІМА-Прес. – 204 с.
56. Ловська І.Д. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості / Ловська І.Д. / Вісник Житомирського

- державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. №1. – 124-128 с.
57. Макаренко А.П. Методика аналізу виробничих витрат // Економіка АПК. - 2011. - №3. - с. 37-39
58. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: [навч. посіб.] / В.Ф. Максимова – Суми: ВТД “Університетська освіта”, 2011. – 190 с.
59. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: [навч. посіб.] / В.Ф. Максимова – Суми: ВТД “Університетська освіта”, 2011. – 190 с.
60. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах: підручник / Маренич Т.Г. Плаксієнко В.Я., Мармуль Л.О., Камінська Т. Г., Гордієнко М.І., Павлова Г.Є., Скрипник С.В., Ільчак О.В. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 448 с.
61. Мацьків Р.Т. Управління соціальною відповідальністю підприємств нафтогазового комплексу. / Мацьків Р. Т. – Івано-Франківськ, 2011. – 247 с.
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
63. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
64. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536.
65. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
66. Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання продукції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
67. Методичні рекомендації з інвентаризації активів та зобов'язань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

68. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
69. Методичні рекомендації щодо заповнення декларації з податку на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
70. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
71. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
72. Методичні рекомендації щодо перевірки порівнянності показників фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
74. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/9234572>.
75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1234_114.
77. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
78. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
79. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

80. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_042.
81. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1182_421.
82. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1123_31.
83. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
84. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_026.
85. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019.
86. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
87. Моргун О.В. Фінансове забезпечення інноваційної діяльності молокопереробних підприємств / Економіка АПК.– 2010. №2. – С. 135-138.
88. Наказ № 291 Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування затвержене Міністерством фінансів України від 30.11.99. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
89. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів» №193 від 21.06.96р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat_193.html.

90. Наказ Міністерства фінансів від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
91. Наказ Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
92. Наказ Мінстату «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 14.05.1996 № 4645-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
93. Наказ Мінстату про типові первинні документи з обліку сировини та матеріалів №193 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
94. Наказ МФУ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95>.
95. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
96. Офіційний сайт Державної служби статистики України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
97. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : моногр. / Пантелєєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
98. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник. / Загородній А.Г., Партин Г.О. – К., 2009. – 422с.
99. Партин Г.О. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: монографія / Г.О. Партин, А.І. Ясінська. – Л.: ЗУКЦ, ПП НВФ Біарп, 2011. – 200 с.
100. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219с.

101. Петряева, З. Ф. Організація і методика економічного аналізу: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни/ Петряева З. Ф., Хмеленко Г. Г.; Харківський національний економічний унт. – Х. : ХНЕУ, 2009. – 236 с.
102. Півнюк О.П. Аналіз прямих витрат на підприємствах в умовах глобалізації економіки України // Наукові записки. Серія економіка. - 2011. - №13. С 150-156
103. Піскунова Н. В. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / Піскунова Н.В., Федорець М.Г., Піскунова К.С. Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету Економічна думка, Том 13. 2013. – С. 3574. – ISSN 1993-0259.
104. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
105. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [14 «Оренда»](#) Наказ Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 487/4708, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z02347-02>.
106. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ Міністерства фінансів України від 19 січня 2000 р. № 27/4246, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
107. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції» Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 19.03.2002 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>.
108. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» Наказ Міністерства фінансів України від 10 листопада 2003 р. № 1025/8346. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

109. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» Наказ Міністерства фінансів України від 13 січня 2005 р. № 35/10315, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
110. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» Наказ Міністерства фінансів України від 3 червня 2005 р. № 621/10901, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» Наказ Міністерства фінансів України від 26 травня 2006 р. № 610/12484, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.
112. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» Наказ Міністерства фінансів України від 16 липня 2007 р. № 823/14090. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
113. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» Наказ Міністерства фінансів України від 12 вереня 2008 р. № 844/15535 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.
114. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Наказ Міністерства фінансів України N 288/4509. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» Наказ Міністерства фінансів України N 242 від 18.10.99. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
116. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» Наказ Міністерства фінансів України від 21 травня 2001 р. № 433/5624, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

117. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» Наказ Міністерства фінансів України від 17 серпня 2000 № 515/4736, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
118. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
119. Порядок оцінки збитку від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 року №116 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/25252_2354.
120. Пославська Л. І. Облік доходів і витрат за центрами відповідальності у будівництві : автореф. дис. М-во освіти і науки України, Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2015. – 20 с.
121. Ромашко О. М. Облік і контроль витрат в системі економічної безпеки підприємства : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Ромашко О. М. ; М-во освіти і науки України, Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2015. – 24 с.
122. Рура О.В. Спрощені методики аналізу витрат: проблеми застосування // Вісник СевДТУ.: Економіка і фінанси. - 2011. - №92. С. 171-174
123. Савіцька Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия, 5-е вид., М.: Инфра-М, 2009. – 536 с.
124. Самородов Б. В. Методологія управління фінансовим розвитком банку: монографія / Борис Вадимович Самородов. – К.: УБС НБУ, 2012. – 307 с.
125. Светлова Н.М. Особливості обліку та аналіз витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва в сільському господарстві // Вісник ТДАУ. - 2012. - №2. С. 201-213
126. Сіра Ю. Вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах / Актуальні проблеми економіки. – 2008. №5. – С. 208-214.

127. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії // Економіка. Фінанси. Право. - 2011. - №7. с. 56-59
128. Слесар Т. А. Генезис обліку адміністративних витрат / Т. А. Слесар, В. О. Вознюк. – Київ, 2015.
129. Снопенко О.І. Проблеми аналізу прямих витрат сільськогосподарських підприємств. // Економіка АПК. - 2011. - №9. С. 111-116
130. Стендер С.В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2010. №3. – С. 147-153.
131. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ : пер. с англ. / Д. Стоун, К. Хитчинг. – Санкт-Петербург: АОЗТ «Литера плюс», 1994. – 272 с.
132. Суворова Н. І. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Суворова Н. І.; НААН України, Нац. наук. центр Ін-т аграр. Економіки. – Київ, 2015. – 20с.
133. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
134. Формування адміністративних витрат [Електронний ресурс] // Український бухгалтерський тижневик «Дебет Кредит» 2015 – Режим доступу до ресурсу: [http:// www.dtkk.com.ua..](http://www.dtkk.com.ua..)
135. Хмелевська А.В. Бухгалтерський облік: Курс лекцій / А.В. Хмелевська, Ковтун І.В. – Хмельницький: ХНУ, 2009. – 154 с.
136. Хомик Х. Р. Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Хомик Х. Р. ; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. торг.-екон. ун-т. – Львів, 2016. – 20 с.
137. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управлінський облік / пер. з англ., 10-те вид. – СПб.: Питер, 2013. – 1008 с.
138. Череп А.В. Удосконалення методики аналізу витрат виробництва // Система обліку та аналізу. - 2012. - №2. с. 53-59
139. Черных И.Н., Хамидуллина З.Ч. Организация учета затрат по центрам ответственности: навч. посіб. – М.: Кнорус, 2011. – 160 с.

140. Чуєв І. Н. Комплексний економічний аналіз господарської діяльності: Підручник / Чуєв І. Н. Чуєва Л. Н. – К.: Дашков і К, 2013. – 284 с.
141. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В.Г. Швець., 4-те вид. – Київ: Знання, 2015. – 572 с.
142. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа Учебник. – 3-е вид., доп. – М.: ИНФРА – М, 2011. – 352 с.
143. Шкварчук, Л. О. Ціноутворення: підручник / Шкварчук Л. О. – К. : Кондор, 2009. – 460 с.
144. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. 2-ге видання, перероб і доп. – Львів: Львівська політехніка, 2014. – 400 с.
145. Юрченко О. А. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат іншої операційної діяльності : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Юрченко О. А.; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2015.
146. Яремко І. Й. Розвиток бухгалтерського обліку і аналітичного інструментарію підприємства: колективна монографія / Під ред. проф. І. Й. Яремко и проф. Г. Ронэка – Львів: Львівська політехніка, 2014. – 208 с.
147. Яремко І. Й. Развитие бухгалтерского учета и аналитического инструментария предприятия: коллективная монография / за ред. проф. І. Й. Яремко и проф. Г. Ронэка – Львів: Львівська політехніка, 2014. – 208 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Наукові підходи до визначення сутності витрат

Автор	Визначення
1	2
Алексеева А. В. [6]	Витрати – це зменшення активів (грошових коштів) або збільшення зобов'язань підприємства, що відносяться до конкретного звітного періоду
Бланк І. [15]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції
Дерій В.А. [29]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами
Іванюта П.В. [41]	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
Козак В. О. [50]	Витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт або його партію, послуги і тощо)
Мельник Л. Г. [60]	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах цього напрямку
Моргун О.В. [87]	Під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності
Партин Г.О [99]	Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначають як суму зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
Рура О.В. [122]	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
Савіцька Г.В.[123]	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
Светлова Н.М. [125]	Витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам

Продовження додатка А

1	2
Тігова Т.М., Селіверстова Л.С. та Процюк Т.Б. [133]	Витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачань підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією
Турило А.М. та Кравчук Ю.Б. [134]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення поставленої мети
Череп А.В. [139]	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції
Юхименко П.І., Федосов В.М. та Лазебник Л.Л. [134]	Витрати – це сума платежів домогосподарств за товари та послуги, отримані у звітному періоді, сума коштів, направлених ними на купівлю акцій, сертифікатів, валюти, нерухомості, на будівництво, допомогу родичам і знайомим, на вклади до банківських установ, на податки (крім прибуткового) та інші внески

Джерело: систематизовано автором.

1. Конституція України
2. Кодекси
 - Податковий кодекс України, Господарський кодекс України
3. Закони України
 - Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»
 - Закон «Про підприємництво»
 - Закон "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування "
4. Положення і стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності
 - План рахунків затверджений порядком від 10.12.1999 №291 (Редакція станом на 06.08.2013)
 - Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій
 - НПСБО 1, ПСБО 7, ПСБО 8, ПСБО 16, ПСБО 32, МСБО 1, МСБО 8, МСБО 16, МСБО 19, МСБО 38, МСБО 40
5. Накази і постанови Міністерств України
 - Наказ МФУ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»
 - Наказ Міністерства фінансів України 07.08.13 №73 про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
 - Методичні рекомендації з заповнення форм фінансової звітності
 - Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів
 - Методичні рекомендації щодо перевірки порівнянності показників фінансової звітності
 - Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства
 - Методичні рекомендації з калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
6. Листи та роз'яснення
 - Лист Державної фіскальної служби України від 15.06.2016 № 10340/5/99-99-12-02-03-16 про встановлення місцевих податків та зборів
 - Лист Мінсоцполітики від 17.02.2014 N 1643/0/14-14/18 «Щодо розрахунку середньої заробітної плати»
 - Лист Міндоходів від 07.04.2014 N 8078/7/99-99-17-03-01-17 «Обчислення суми ЄСВ підприємцями за підсумками року»
 - Роз'яснення Міністерства доходів та зборів від 19.05.2014 . «Про сплату єдиного податку та єдиного внеску для спрощенців в умовах мобілізації»

Рис. Б Систематизація законодавчо-нормативного забезпечення бухгалтерського обліку витрат

Джерело: складено автором на основі законодавчо-нормативної бази України.

Перелік основних документів, які регулюють організацію
обліку витрат в Україні

Назва документа 1	Основна характеристика документа 2
Конституція	
Конституція України [49]	Відповідно до ст. 42 Конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, що не заборонена законом.
Кодекси	
Господарський кодекс України [20]	Визначає основні засади функціонування господарських об'єктів.
Податковий кодекс України [106]	Визначає методи амортизації та строки корисного використання ОЗ та інших необоротних активів. Регулює склад витрат, порядок обрахування собівартості (як виробничої, так і реалізаційної).
Закони	
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [33]	Згідно статті 5 підприємство самостійно визначає облікову політику (це стосується матеріальних та нематеріальних необоротних активів, нарахування амортизації на такі активи, та ін.)
Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [36]	Визначає порядок і методику обчислення нарахувань на заробітну плату персоналу, що є складовою витрат підприємства
План рахунків бухгалтерського обліку [44]	План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку. Він визначає рахунки на яких групуються витрати, а також рахунки з якими вони кореспондують
Наказ Мінстату про затвердження типових форм первинного обліку № 352 [39]	Визначає перелік типових документів які мають на меті забезпечити первинний облік у тому числі і таких, що відносять до витрат.
Наказ Міністерства фінансів від 22.11.2004 р. № 732 [90]	Затверджує типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, у тому числі таких, що мають відношення до витрат підприємства.
Наказ Мінстату про типові первинні документи з обліку сировини та матеріалів №193 [89]	Визначає перелік типових документів які мають на меті забезпечити первинний облік процесів постачання сировини та матеріальних ресурсів, що відносяться до витрат підприємства.
Інструкція про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку» [44]	Інструкція 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. В загальних рисах описує типові кореспонденції що стосуються рахунків витрат

Продовження додатку В

1	2
Наказ МФУ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88 [91]	Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів (у тому числі тих, що стосуються обліку витрат), облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету. Записи в облікових реєстрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 11 [66]	Надаються вимоги до обліку надходження основних засобів (у тому числі витрат пов'язаних із ними), описується процедура їх отримання і постановки на баланс.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів №1327 [62]	Надаються вимоги до обліку надходження нематеріальних активів (у тому числі тих, що списуються на витрати), описується процедура їх отримання і постановки на баланс.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат №1300 [65]	Розглядається методика віднесення витрат до фінансових, а також загальні положення щодо визнання їх в обліку
Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання продукції №132 [67]	Розглянуто методику віднесення витрат на собівартість, послідовне розподілення їх з метою вирахування собівартості продукції
Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання продукції у сільському господарстві №132 [71]	Розглянуто методику віднесення витрат на собівартість, послідовне розподілення їх з метою вирахування собівартості продукції урахуваючи специфіку галузі сільського господарства
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності №433 [68]	Фіксують що у рядку 2130 форми 2 «Звіт про фінансовий результат» накопичуються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.
Методичні рекомендації щодо перевірки порівнянності показників фінансової звітності №476 [70]	Пояснює зв'язок між рядками витрат у формах фінансової звітності та рахунків акумулювання таких витрат бухгалтерського обліку (відповідно до Плану рахунків).
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства №635 [32]	Визначає що підприємство може самостійно обирати облікову політику стосовно обліку основних засобів виробничого і невиробничого, та дотримуватись її
Методичні рекомендації щодо заповнення декларації з податку на прибуток №897 [69]	Визначають методику формування і обчислення прибутку, а тому описують витрати які зменшують дохід

Продовження додатку В

1	2
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності №266 [72]	Розглянуто особливості класифікації витрат та віднесення їх до статей калькулювання, враховуючи специфіку торговельної діяльності
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [95]	Складено вимоги щодо відображення витрат у фінансовій звітності підприємства, а саме у формі 2 «Звіт про фінансовий результат»
ПСБО 7 «Основні засоби» [114]	Визначено порядок обліку приймання на баланс, оцінки, вибуття основних засобів виробничого та не виробничого призначення, нарахування амортизації на них
ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [108]	Визначено порядок обліку приймання на баланс, оцінки, вибуття нематеріальних активів виробничого та не виробничого призначення, нарахування амортизації на них
П(С)БО 14 «Оренда» [105]	Визначає перелік та методологію відображення витрат пов'язаних із операційною та фінансовою орендою
ПСБО 16 «Витрати» [106]	Визначає перелік витрат та віднесення їх до тих чи інших рахунків бухгалтерського обліку
П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [116]	Визначає перелік та методику обліку витрат у будівництві
ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [117]	Визначає витрати які несе підприємство що працює із валютами інших держав при зміні курсів у процесі господарювання
ПСБО 22 «Вплив інфляції» [109]	Визначає витрати які несе підприємство при знеціненні національної валюти. Пропонує методику переоцінки витрат та доходів відповідно показника інфляції
ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [118]	Порядок визнання доходів та витрат для відображення звітності у суб'єкта малого підприємництва
ПСБО 26 «Виплати працівникам» [113]	Визначає особливості обліку нарахувань та виплат заробітної плати працівникам підприємства (що є витратами)
ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» [109]	Визначає методологію обрахування втрат від зменшення корисності активів та їх відображення в обліку
ПСБО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [112]	Визначає розподіл витрат відносно звітних сегментів
ПСБО 31 «Фінансові витрати» [111]	Визначає витрати від фінансової діяльності підприємства
ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість» [112]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість, у тому числі витрат пов'язаних із такою, та її розкриття у фінансовій звітності

Продовження додатку В

1	2
МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [73]	визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту. Визначає що у звітах має подаватись у тому числі інформація про такі активи адміністративного призначення як основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи
МСБО 2 «Запаси» [79]	Визначено порядок обліку приймання на баланс, оцінки, вибуття запасів (що є частиною витрат підприємства)
ПСБО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [47]	Визначає витрати на розвідку запасів корисних копалин та методику їх розподілу на витрати у процесі господарювання
МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [50]	Визначає витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності для визначення прибутку
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [51]	Застосовується при обранні та застосуванні облікових політик щодо основних засобів виробничого та не виробничого призначення, обліку змін в облікових політиках основних засобів адміністративного призначення, змін в облікових оцінках таких засобів та виправленні помилок попереднього періоду щодо них.
МСБО 11 «Будівельні контракти» [77]	Визначає порядок обліку витрат, пов'язаних зі сферою будівництва
МСБО 16 «Основні засоби» [75]	Розглядає основні питання обліку основних засобів виробничого та не виробничого призначення, тобто визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними.
МСБО 17 "Оренда" [76]	Визначає порядок та методологію обліку витрат що стосуються операційної та фінансової оренди
МСБО 19 «Виплати працівникам» [78]	Визначає засади бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам підприємства
МСБО 23 «Витрати на позики» [56]	Визначає методику обліку фінансових витрат
МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [40]	Визначає порядок обліку інвестиційних витрат підприємства
МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [82]	Визначає умови переоцінки доходів та витрат підприємства при гіперінфляції
МСБО 38 «Нематеріальні активи» [83]	Визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів виробничого та не виробничого призначення і вимагає розкриття певної інформації про такі активи
МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [84]	Визначає обліковий підхід до інвестиційної нерухомості виробничого та не виробничого призначення та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації

Джерело: систематизовано автором на основі законодавчо-нормативної бази України.

Огляд літератури з обліку та аналізу витрат на реалізацію

№ п/п	Автор, джерело	Короткий зміст, цитата	Сфера використання
1	2	3	4
	Абрамова О. В. [6]	Удосконалення методичного забезпечення економічного аналізу витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням різних облікових концепцій калькулювання собівартості продукції та стратегічного контролю витрат	Аналіз витрат підприємства (у тому числі на реалізацію товарів і послуг)
1.	Бунецька І.М. [13]	Пропонованим шляхом удосконалення методики проведення аналізу витрат виробництва є формування вичерпного переліку необхідних і достатніх аналітичних процедур щодо вивчення джерел інформації для отримання релевантної інформації	Методика аналізу витрат
2.	Бутко А.К. [15]	Встановлено максимально об'єктивний момент визнання витрат відповідно до П(С) БО 16 «Витрати». Адаптовано методику визнання витрат на дату балансу до потреб суб'єктів аграрної діяльності.	Облік та аналіз витрат з придбання товарів та послуг
3.	Власюк Г.В. [16]	При прийнятті управлінського рішення потрібно застосовувати сучасні форми контролю й управління витратами.	Аналіз витрат
4.	Досій Т.І. [29]	Наявність повної, достовірної, неупередженої та глибоко аналітичної інформації ще не означає отримання позитивного результату.	Аналіз витрат
	Максімова В.Ф. [59]	Методика калькулювання витрат, методи розподілу витрат між видами продукції	Аналіз управлінських процесів
5.	Золотницька Ю.В. [39]	Оперативне управління виробництвом вимагає належної системи інформації, проведення її своєчасного аналізу, прийняття на цій основі своєчасних та правильних рішень.	Облік і аналіз витрат
6.	Кисіль Н.М. [48]	Витрати операційної діяльності підприємств складаються з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.	Аналіз витрат

Продовження додатку Г

7.	Крамарчук А.О. [50]	В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища.	Аналіз витрат підприємства
8.	Лищенко М.О. [54]	Облік витрат і виходу продукції здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин, продукції переробної промисловості). Синтетичний облік витрат і вихід продукції сільськогосподарського виробництва здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого ведуть субрахунки: 1 «Рослинництво», 2 «Тваринництво», 3 «Допоміжні виробництва», 4 «Підсобні (промислові) виробництва» тощо.	Облік та аналіз витрат
	Максімова В.Ф. [58]	Аналіз економічних процесів у ході господарської діяльності підприємства	Аналіз грошових потоків на підприємстві
9.	Макаренко А.П. [57]	Аналіз виробничих витрат є дуже важливою і складною частиною аналітичної перевірки. Основними показниками роботи підприємства є випуск продукції та її собівартість, тому здійснення якісного й ефективного аналізу витрат виробництва на підприємстві дає можливість отримати значний прибуток та існувати в конкурентному середовищі.	Аналіз витрат
10.	Півнюк О.П. [102]	Вітчизняний облік прямих витрат відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку	Аналіз витрат
11.	Рура О.В. [122]	Використання спрощених методик аналізу витрат в Україні призводить до викривлення показників фінансової звітності, насамперед, внаслідок неоднозначних підходів щодо визначення справедливої вартості готової продукції та оцінки незавершеного виробництва.	Застосування спрощених методик аналізу витрат

Продовження додатку Г

12.	Светлова Н.М. [125]	За дебетом рахунка 23/1 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати), втрати від браку продукції рослинництва (робіт, послуг), за кредитом - суми фактичної виробничої собівартості	Облік та аналіз витрат
13.	Скрипник М.І. [127]	Витрати в господарській діяльності підприємства посідають одне з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру.	Визначення сутності витрат
14.	Снопенко О.І. [129]	Проте, незважаючи на це, вивчення змісту поняття «витрати» в історичному аспекті залишається не достатньо розкритим, а тому потрібно дослідити його суть.	Аналіз витрат
15.	Череп А.В. [138]	При проведенні аналізу витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта господарювання.	Аналіз витрат
16.	Яремко І. Й. [147]	Оціночні моделі ефективності функціонування підприємства, шляхи розвитку обліково-аналітичних систем в сучасних економічних умовах	Аналіз діяльності підприємства
17.	А. Zahorodniy H. Ronek. [2]	Аналіз сучасних економічних інструментів для оцінки діяльності підприємства	Облік та аналіз діяльності підприємства

Класифікація витрат обігу [53]

Витрати обігу		
Адміністративні	Витрати на збут	Інші витрати
загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо)	витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів на складах готової продукції	витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці
винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо)	витрати на ремонт тари;	амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів
витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо)	витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів	амортизацію необоротних та нематеріальних активів у складі об'єктів, отриманих у концесію
амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання	витрати на рекламу та дослідження ринку на перед-продажну підготовку товарів	інші витрати операційної діяльності, пов'язані з господарською діяльністю
витрати на врегулювання спорів у судових органах	витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	
податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)	оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	
плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки	
витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти	витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	
витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством	витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства	
витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, охорона)		

Додаток Е

Приклад застосування методу директ-костинг

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Нараховано амортизацію (знос) основних засобів загальногосподарського призначення	92	13	1 200
2	Списано на виробничі витрати:			
	- виробничі запаси	23	20	1 000
	- готівку в оплату дрібних витрат (канцелярія)	23	30	10
	- гроші на оплату витрат через банк (проїзд працівників у службових цілях)	23	311	70
	- нараховано заробітну плату працівникам цеху	23	66	1 000
	- нараховано витрати на соціальне страхування	23	65	220
	- відображено витрати на службові відрядження	23	372	1500
3	Списано витрачені ТМЦ на адміністративні потреби	92	20	200
4	Нараховано витрати на ремонт виробничих приміщень	91	631	12 300
5	Нараховано витрати на комунальні послуги	91	631	10 000
6	Списано нараховану оплату праці та соціальні нарахування адміністративного персоналу головного офісу	92	66,65	23 000
7	Випущено із виробництва продукцію/ послугу	26	23	4 800
8	Списано собівартість продукції/ послуги	90	26	3 800
9	Списано витрати собівартості на фінансовий результат	79	90	3 800
10	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	79	92	23 200
11	Списано загальновиробничі витрати на фінансовий результат	79	91	22 300

Джерело: складено автором на основі Журналу господарських операцій ПАТ «КІМГ Аудит»

Приклад застосування методу нормативної собівартості

Умова: протягом звітного періоду було здійснено перелік витрат, що наведено в таблиці; виробляється два види продукції столи та шафи, останні було повністю реалізовано протягом періоду; базою розподілу витрат вважається кількість витрачених людино-годин (для столів 10, для шаф 20), нормативна собівартість шаф 4000 грн.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Списано на виробничі витрати для шаф:			
	- виробничі запаси	23	20	1 000
	- паливно-мастильні матеріали	23	20	500
	- амортизація станків в цеху	23	13	100
	- послуги сторонніх організацій	23	631	780
	- нараховано заробітну плату працівникам цеху	23	66	1 000
	- нараховано витрати на соціальне страхування	23	65	220
2	Загальновиробничі нерозподілені витрат	23	91	900
3	Списано нормативну собівартість продукції випущеної з виробництва	26	23	4 000
4	Коригування нормативної собівартості (перевитрати)	26	23	200
5	Списано собівартість проданої продукції	90	26	4 200
6	Списано витрати собівартості на фінансовий результат	79	90	4 200

Джерело: складено автором на основі [20].

Загальновиробничі витрати на шафи= $900/(10+20)*20=600$ грн

Фактична собівартість= $1000+500+100+780+1000+220+600=4200$ грн

Якщо нормативна собівартість 4500 грн, то розрахунок та проводки починаючи з кроку 3 будуть такими:

1	2	3	4	5
3	Списано нормативну собівартість продукції випущеної з виробництва	26	23	4 500
4	Коригування нормативної собівартості (перевитрати)	23	26	300
5	Списано собівартість проданої продукції	90	26	4 200
6	Списано витрати собівартості на фінансовий результат	79	90	4 200

Джерело: складено автором на основі [89].

Продовження додатку Ж

Приклад застосування методу попередільного калькулювання собівартості
 Умова: протягом звітного періоду було здійснено перелік витрат, що наведено в таблиці; виробляється два види продукції кефір та сир, які було повністю реалізовано протягом періоду; виготовлення кефіру завершується у переділі 1; розподіл витрат на першому переділі з використанням бази вартість товару (для кефіру 10 грн, сир 90 грн); готової продукції на початок та кінець періоду немає.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
	Переділ 1			
1	Списано на виробничі витрати:			
	- виробничі запаси	23	20	1 000
	- паливо	23	20	200
	- амортизація виробничих ОЗ	23	13	20
	- послуги підрядника	23	631	40
	- нараховано заробітну плату працівникам цеху	23	66	1 000
	- нараховано витрати на соціальне страхування	23	65	220
2	Загальновиробничі витрати	23	91	1 200
3	Випущено із виробництва готову продукцію, кефір	26.1	23	370
	Переділ 2			
4	Списано на виробничі витрати:			
	- виробничі запаси	23	20	100
	- амортизація виробничих ОЗ	23	13	80
	- нараховано заробітну плату працівникам цеху	23	66	1 000
	- нараховано витрати на соціальне страхування	23	65	220
5	Загальновиробничі витрати	23	91	1 000
6	Випущено із виробництва готову продукцію, сир	26.2	23	5 730
7	Списано собівартість проданої продукції	90	26.1	370
	Списано собівартість проданої продукції	90	26.2	5 730
8	Списано витрати собівартості на фінансовий результат	79	90	6 100

Джерело: складено автором на основі [20].

Собівартість кефіру = $(1000 + 200 + 20 + 40 + 1000 + 220 + 1200) / 100 * 10 = 370$

Собівартість сиру = $(1000 + 200 + 20 + 40 + 1000 + 220 + 1200) / 100 * 90 + 100 + 80 + 1000 + 220 + 1000 = 5730$ грн

Приклад застосування методу повної собівартості

Умова: протягом звітного періоду було здійснено перелік витрат, що наведено в таблиці; витрати на комунальні послуги включають як змінні загальновиробничі обсягом 8000 грн так і постійні загальновиробничі – 2000 грн.; виробляється лише один вид продукції який було повністю реалізовано протягом періоду.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Списано на виробничі витрати:			
	- виробничі запаси	23	20	1 000
	- паливо	23	20	200
	- амортизація виробничих ОЗ	23	13	10
	- послуги підрядника	23	631	70
	- нараховано заробітну плату працівникам цеху	23	66	1 000
	- нараховано витрати на соціальне страхування	23	65	220
2	Нараховано амортизацію (знос) основних засобів адміністративного призначення	92	13	1 200
3	Списано витрачені МШП на адміністративні потреби	92	22	200
4	Включено адміністративні витрати до собівартості	90	92	1 400
5	Нараховано витрати на ремонт цеху	91	631	12 300
6	Нараховано витрати на комунальні послуги	91	631	10 000
7	Нараховано змінні загальновиробничі витрати	23	91	8 000
8	Нараховано розподілені постійні загальновиробничі витрати	23	91	2 000
9	Нараховано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	90	91	12 300
10	Випущено із виробництва готову продукцію	26	23	12 500
11	Списано собівартість проданої продукції	90	26	12 500
12	Списано витрати собівартості на фінансовий результат	79	90	24 200

Джерело: складено автором на основі [90].

Типові проведення для обліку витрат інвестиційної діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Реалізовано фінансові інвестиції			
	на вартість реалізації;	311	741	5000
	на облікову вартість інвестицій;	971	352	4500
	списано доходи від реалізації на фінансові результати;	741	792	5000
	списано собівартість інвестицій на фінансові результати	792	971	4500
2	Реалізовано основні засоби			
	Відображення переведення будівлі до складу необоротних активів, що утримуються для продажу	286	103	168 000
	Списання суми зносу по будівлі	131	103	320 000
	Оплата витрат, пов'язаних з продажем будівлі	377	311	1800
	Відображення витрат, пов'язаних з продажем будівлі	93	377	1800
	Визнання доходу від передачі будівлі покупцю	680	712	240000
	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ	712	641	40000
	Списання залишкової (балансової) вартості проданої будівлі	943	286	168000
	Отримання оплати від покупця за будівлю	311	680	240000
	Списання доходів	712	791	200000
	Списання витрат	791	93	1800
	Списання витрат	791	943	168000

Джерело: складено автором на основі [87].

Облік витрат від фінансової діяльності

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Облік витрат при купівлі цінних паперів			
	Викуплено облигації	31	521	95000
	Сума дисконту	523	521	5000
	Через рік після емісії нараховано відсотки	952	684	19000
	Відображено амортизацію дисконту за методом ефективної ставки відсотка	952	523	1140
	Перераховано відсотки	684	31	19000
	Через два роки після емісії нараховано відсотки	952	684	19000
	Відображено амортизацію дисконту за методом ефективної ставки відсотка	952	523	1382
	Перераховано відсотки	684	31	19000
	Заборгованість за довгостроковими облигаціями переведено до категорії поточної	521	611	100000
	Наприкінці терміну обігу списано дисконт	952	523	2478
	Наприкінці терміну обігу нараховано відсотки	952	684	19000
	Перераховано відсотки	684	31	19000
	Погашено облигації	611	31	100000
2	Облік втрат від участі у капіталі			
	Визнано втрати у сумі, зменшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання збитків:			
	– асоційованим підприємством	961	141	2000
	– спільним підприємством	962	141	13 500
	– дочірнім підприємством	963	141	1 900
	Списано на фінансові результати суму втрат від участі в капіталі	792	96	12 000

Джерело: складено автором на основі [92].

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства доходів і зборів України
24.12.2013 № 845

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

№ 16 від 31.08.2014 року

Найменування податкового
агента **ПРАТ «КПМГ Аудит»**

Код за ЄДРПОУ

325498520821

Відділ Основне Посада Директор
Цех _____ Професія _____

Звіт затверджено в сумі

Триста тридцять вісім гривень 90 копійок
(словами)

Керівник Павлов М.В.
(підпис)

"31" _____ 08 _____ 2014 року

П. І. Б. Шаповалов К.А.
Податковий номер (або серія і номер паспорта)

в	н	1	2	7	3	4	6	9	9
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Звіт перевірено

338,90 грн

31.08.2014 року

Бухгалтер Кімлик Д.А.

Призначення авансу

	Сума (грн, коп.)
Залишок попереднього авансу	
Перевитрата	
Одержано (від кого, № та дата)	
1. Кімлик Д.А.	338,9
2.	
3.	
Усього отримано	
Витрачено	338,90
Залишок	0
Перевитрата	338,90

Дебет	Кредит	Сума (грн, коп.)
631	3721	338,90

Додаток _____ документів

Залишок унесений в сумі _____ грн, коп. за касовим ордером № _____ від _____ 20 _____ року

Перевитрата видана _____ платіж ним дорученням

" _____ " _____ 20 _____ року Підпис _____ Перелік документів наведено на звороті.

При не поверненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний термін повернення:

Сума податку = не повернута сума x ставка оподаткування

(пункт 167.1 статті 167 розділу IV Податкового кодексу України): 100.

Сума податку _____ (грн, коп.) = не повернута сума _____ (грн, коп.) x 15 : 100.

Підпис особи, яка склала розрахунок _____ Дата складання розрахунку _____ 20 _____ року

Сума податку _____ (грн, коп.) = не повернута сума _____ (грн, коп.) x 17 : 100.

Підпис особи, яка склала розрахунок _____ Дата складання розрахунку _____ 20 _____ року

3 розрахунком ознайомлений: підпис Шаповал К.А. #####
(прізвище, ім'я, по батькові)

* Серія та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті

№ з/п	Дата документа	Кому, за що і на підставі якого документа заплачено	Сума (грн, коп.)	Дебет рахунку
1	31.08.2014	Контр. "ТОВ "Метро Кеш енд Кері Україна" за "Оплата по стачальникам" на підставі док. "Фіскальний чек" № 51728/2430 від 31.08.2014	338,90	631
		Усього	338,90	

Підпис підзвітної особи

Шаповал К.А.

РОЗПИСКА. Прийнятий на перевірку в ід. Зубко П.М. за авансовий звіт № 16 від 31.08.2014 року. На суму 338,90 грн. Документів _____ Підпис _____

Додаток П

ПрАТ «КПМГ Аудит»

Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ: 230419441317

О С Н О В Н Е

Документ № 38
Указ для оплати в грош

з _____ р. 20 _____ р.
у сумі П'ятдесят чотири тисячі гривень 98 копійок (15 013 грн. 98 коп.)

Керівник Павлов А. П.

Головний бухгалтер Клиш Д. А.

4 грудня 2014 р.

Кореспондентський рахунок		Код цільового призначення
рахунок, субрахунок	код аналітичного рахунку	
551		

Відомість на виплату грошей №38

38 грудня 2014 р.

Класифікаційний код _____

За цієї відомості виплачено грошей П'ятдесят чотири тисячі гривень 98 копійок (15 013 грн. 98 коп.)

депонувано грошей Павлов А. П.

Виплату здійснив _____

Пасивний бухгалтер Клиш Д. А.

Ідентифікаційний код довідки № 38

№ п/п	Табельний номер	Позивка, ім'я та батьківщина	Сума	Підпис збереження	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	0000000037	Шарпов Ю. А.	739.98		
2	0000000038	Крушельницька В.Д.	867.45		
3	0000000057	Іванов Д.В.	733.12		
4	0000000058	Рінак В.І.	726.26		
5	0000000045	Зайцев К.В.	738.02		
6	0000000051	Войцеловська З.Д.	738.02		
7	0000000007	Корнієнко К.Л.	767.40		
8	0000000008	Коломієць У.О.	813.08		
9	0000000014	Ставицький Н.А.	858.64		
10	0000000052	Сагайдак В.О.	746.84		

Продовження додатку П

11	0000000039	Прокопчук А.Н.	426,50		
12	0000000059	Домбровецька В.О.	617,51		
13	0000000023	Кравченко К. Н.	738,02		
14	0000000031	Михайлишин А.О.	734,10		
15	0000000032	Воловч М.А.	734,10		
16	0000000033	Поправка К.В.	864,51		
17	0000000016	Миронюк В.Е.	1 819,80		
18	0000000056	Максименко О.Д.	733,12		

Всього по аркушу: 14 396,47

ий аркуш до додатка № 38

№ з/п	Табельний номер	Прізвище, ім'я, по батькові	Сума	Підпис про одержання	Принітки
1	2	3	4	5	6
19	0000000060	Кащук М.О.	617,51		

Всього по аркушу: 617,51

Відомість склав Павлов А. Г.
(підпис, прізвище, ініціали)Відомість перевірів Кінлик Д.А.
(підпис, прізвище, ініціали)

Додаток С

ПрАТ «КПМГ Аудит»

підприємство, організація

Ідентифікаційний

код ЄДРПОУ 238419441319

Типова форма N М-9

Затверджена
наказом Мінстату України
від 21 червня 1996 р. N 193

Код за УКУД 54574

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА

Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
2	12.01.17					

Номер за порядком	Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Відпущено								Повернено		Всього відпущено з урахуванням повернення	Ціна	Сума	Порядковий номер запису за складською картопекеною		
							кількість		кількість		кількість		кількість		кількість						кількість	
							кількість	одержувача підпис завідуючого складом чи дата	Залишок ліміту	кількість	одержувача підпис завідуючого складом чи дата	Залишок ліміту	кількість	одержувача підпис завідуючого складом чи дата	Залишок ліміту	кількість					одержувача підпис завідуючого складом чи дата	Залишок ліміту
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21		
1	23	231.1	скрепка	12			122	675	213	122								1	122			

Всього записів за лімітно-забірною карткою
Начальник відділу, який встановив ліміт

Начальник підрозділу, який одержав матеріальні цінності

Додаток Т

Типова форма N 1-ТН

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА ВН N 243

серія

"__" _____ 199__ р. Автомобіль KM 1232 AM до подорожнього листа N

марка, держ. N

Автопідприємство	ПРАТ «КІПМГ Аудит»	Водій	Шубенко К.А.	Вид перевезень	Код
	назва		п., і., по б.		
Замовник (платник)	Каразін Д. Б.				Код
	назва				
Вантажовідправник	ТОВ Арго				Код
Вантажоодержувач	Каразін Д. Б.				Код
Пункт навантаження		Пункт розвантаження			Маршрут N
	Вул Ледова 12, Каразін Д. Б.		адреса		
Переадресування		1. Причеп			Гар. N
	назва і адреса нового вантажоодержувача, підп. відповідальної особи		держ. N		
		2. Причеп			Гар. N
			держ. N		

Відомості про вантаж*													
Номенкл. N, код	N преиск. позиція	Назва продукції, товару (вантаж) або N контейнера	Один. вимір.	Кількість	Ціна	Сума	З вантажем слідуєть документи	Вид пакуванн я	Кількість місьць	Спосіб визначення маси	Код вантажу	Клас вантажу	Маса бруто, т
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	231	стіл	шт	3	1000	3000							0,5
Всього										Кільк. іздок, заїздів			1

Всього відпущено на суму _____	Відпуск дозволив _____	посада, підпис
Зазначений вантаж за справн. пломбою, тарою та пакуванням _____	Кільк. місьць _____	прописом
Зазначений вантаж за справн. пломбою, тарою та пакуванням _____	Кільк. місьць _____	прописом
Масою бруто, т _____	для перевезення _____	прописом
здав _____	прописом	здав _____
	прописом	Вантаж одержав _____
		Водій-експедитор _____
		За дорученням N _____ від "___" _____ 1999 р.

посада, п., і., по б., підпис, штамп

підпис

посада, п., і., по б.

Продовження додатку Т

Вантажно-розвантажувальні операції									Транспортні послуги
Операція	Виконавці (АТП, відпр., отрим.)	Спосіб		Час, год., хв.			Додаткові операції		Підпис відп. особи
		руч., нал., мех., вантажопід., смк. ковша	код	прибуття	вибуття	простою	час, хвилин	назва, кількість	
	15	16	17	18	19	20	21	22	23
наван.				11.30	9.00	-			
розв.									

Інші відомості (заповнюється автопідприємством)											Відмітки про складені акти	
Відстань перевезення по гр. доріг в км					Код. експед.	за трансп. посл.		попр. коеф.		Штраф		
всього	в місті	I гр.	II гр.	III гр.		з кліснта	водію	розч. вод.	осн. тариф.			
24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36

Розрах. вартості	За тонни	Недовант. авт. і прич.	За спец. транс.	За трансп. послуги	Вант.-розв. роботи (тонн)	Позанор. простой		Інші доплати		Знижки за скор. прост.	Всього	Таксування
						навант.	розвант.					
	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	
виконано												
розцінка												
до сплати												

Підпис таксувальника _____

Аналіз фінансових показників ПрАТ «КПМГ Аудит»

Стаття	Код рядка	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	85,508	103,013	95,432	120,497	165,423	17,505	9,924	34,989	79,915	20%	12%	41%	93%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(49,280)	(78,937)	(56,720)	(49,035)	(77,324)	(29,657)	(7,440)	245	(28,044)	60%	15%	0%	57%
Валовий: прибуток	2090	36,228	24,076	38,712	71,462	88,099	(12,152)	2,484	35,234	51,871	-34%	7%	97%	143%
Інші операційні доходи	2120	1,217	1,047	1,367	2,128	1,219	(170)	150	911	2	-14%	12%	75%	0%
Адміністративні витрати	2130	(36,429)	(21,840)	(35,363)	(61,027)	(65,733)	14,589	1,066	(24,598)	(29,304)	-40%	-3%	68%	80%
Витрати на збут	2150	-	-	-	(2,476)	(3,148)	-	-	(2,476)	(3,148)	-	-	-	-
Інші операційні витрати	2180	-	(323)	(1,326)	(2,213)	(1,060)	(323)	(1,326)	(2,213)	(1,060)	-	-	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	1,016	2,960	3,390	7,874	19,377	1,944	2,374	6,858	18,361	191%	234%	675%	1807%
Інші фінансові доходи	2220	51	505	464	1,998	2,096	454	413	1,947	2,045	890%	810%	3818%	4010%
Інші доходи	2240	177	1,724	334	226	79	1,547	157	49	(98)	874%	89%	28%	-55%
Інші витрати	2270	(46)	(3,482)	(3,069)	(1,352)	(125)	(3,436)	(3,023)	(1,306)	(79)	7470%	6572%	2839%	172%
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	1,198	1,707	1,119	8,746	21,427	509	(79)	7,548	20,229	42%	-7%	630%	1689%
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	1,135	1,407	976	1,282	4,236	272	(159)	147	3,101	24%	-14%	13%	273%
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	63	300	143	7,464	17,191	237	80	7,401	17,128	376%	127%	11748%	27187%

Продовження додатку У

Актив	Код рядка	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
I. Необоротні активи											
Нематеріальні активи:	1000	0	104	73	48	14	0%	0%	0%	0%	0%
Основні засоби:	1010	4729	4336	4199	15576	13779	11%	14%	10%	22%	17%
Відстрочені податкові активи	1045	418	209	318	318	0	1%	1%	1%	0%	0%
Усього за розділом I	1095	5147	4649	4590	15942	13793	12%	15%	11%	22%	17%
II. Оборотні активи							0%	0%	0%	0%	0%
Запаси	1100	25823	8008	6543	15055	11672	61%	25%	15%	21%	14%
Виробничі запаси	1101	69	166	306	99	560	0%	1%	1%	0%	1%
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	548	1918	4420	3721	6525	1%	6%	10%	5%	8%
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130	2531	547	19506	11604	7076	6%	2%	45%	16%	9%
з бюджетом	1135	35	20	204	12	519	0%	0%	0%	0%	1%
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	455	743	208	1537	5042	1%	2%	0%	2%	6%
Гроші та їх еквіваленти	1165	3386	13346	4178	17457	30521	8%	42%	10%	24%	37%
Рахунки в банках	1167	3386	13346	4178	17457	30521	8%	42%	10%	24%	37%
Витрати майбутніх періодів	1170	226	243	204	305	483	1%	1%	0%	0%	1%
Інші оборотні активи	1190	4104	2338	3137	6047	6490	10%	7%	7%	8%	8%
Усього за розділом II	1195	37108	27163	38400	55738	68328	88%	85%	89%	78%	83%
Баланс	1300	42255	31812	42990	71680	82121	100%	100%	100%	100%	100%

Продовження додатку У

Актив	Код рядка	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
I. Необоротні активи														
Нематеріальні активи:	1000	0	104	73	48	14	104	73	48	14	-	70%	66%	29%
Основні засоби:	1010	4729	4336	4199	15576	13779	(393)	(530)	10,847	9,050	-8%	-12%	258%	58%
Відстрочені податкові активи	1045	418	209	318	318	0	(209)	(100)	(100)	(418)	-50%	-48%	-31%	-131%
Усього за розділом I	1095	5147	4649	4590	15942	13793	(498)	(557)	10,795	8,646	-10%	-12%	235%	54%
II. Оборотні активи														
Запаси	1100	25823	8008	6543	15055	11672	(17,815)	(19,280)	(10,768)	(14,151)	-69%	-241%	-	-94%
Виробничі запаси	1101	69	166	306	99	560	97	237	30	491	141%	143%	10%	496%
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	548	1918	4420	3721	6525	1,370	3,872	3,173	5,977	250%	202%	72%	161%
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130	2531	547	19506	11604	7076	(1,984)	16,975	9,073	4,545	-78%	3103%	47%	39%
з бюджетом	1135	35	20	204	12	519	(15)	169	(23)	484	-43%	845%	-11%	4033%
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	455	743	208	1537	5042	288	(247)	1,082	4,587	63%	-33%	520%	298%
Гроші та їх еквіваленти	1165	3386	13346	4178	17457	30521	9,960	792	14,071	27,135	294%	6%	337%	155%
Рахунки в банках	1167	3386	13346	4178	17457	30521	9,960	792	14,071	27,135	294%	6%	337%	155%
Витрати майбутніх періодів	1170	226	243	204	305	483	17	(22)	79	257	8%	-9%	39%	84%
Інші оборотні активи	1190	4104	2338	3137	6047	6490	(1,766)	(967)	1,943	2,386	-43%	-41%	62%	39%
Усього за розділом II	1195	37108	27163	38400	55738	68328	(9,945)	1,292	18,630	31,220	-27%	5%	49%	56%
Баланс	1300	42255	31812	42990	71680	82121	(10,443)	735	29,425	39,866	-25%	2%	68%	56%

Продовження додатку У

Пасив	Код рядка	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
I. Власний капітал											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	148	148	148	148	148	0%	0%	0%	0%	0%
Резервний капітал	1415	10	10	10	22	22	0%	0%	0%	0%	0%
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	162	462	713	8018	25149	0%	1%	2%	11%	31%
Усього за розділом I	1495	320	620	871	8188	25319	1%	2%	2%	11%	31%
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення							0%	0%	0%	0%	0%
Довгострокові забезпечення	1520	747	1162	1764	3872	6282	2%	4%	4%	5%	8%
Усього за розділом II	1595	747	1162	1764	3872	6282	2%	4%	4%	5%	8%
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							0%	0%	0%	0%	0%
за товари, роботи, послуги	1615	837	223	344	8138	3833	2%	1%	1%	11%	5%
за розрахунками з бюджетом	1620	979	734	2248	4166	2492	2%	2%	5%	6%	3%
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	243	0	0	0	0%	1%	0%	0%	0%
за розрахунками з оплати праці	1630	5098	4298	9442	3634	0	12%	14%	22%	5%	0%
за одержаними авансами	1635	34196	24727	26658	39599	38638	81%	78%	62%	55%	47%
із внутрішніх розрахунків	1645	0	2	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
Інші поточні зобов'язання	1690	78	46	1663	4083	5557	0%	0%	4%	6%	7%
Усього за розділом III	1695	41188	30030	40355	59620	50520	97%	94%	94%	83%	62%
Баланс	1900	42255	31812	42990	71680	82121	100%	100%	100%	100%	100%

Продовження додатку У

Пасив	Код рядка	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
I. Власний капітал		-	-	-	-	-	-	-	-
Зарєстрований (пайовий) капітал	1400	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%
Резервний капітал	1415	-	-	12	12	0%	0%	120%	55%
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	300	551	7,856	24,987	185%	119%	1102%	312%
Усього за розділом I	1495	300	551	7,868	24,999	94%	89%	903%	305%
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		-	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокові забезпечення	1520	415	1,017	3,125	5,535	56%	88%	177%	143%
Усього за розділом II	1595	415	1,017	3,125	5,535	56%	88%	177%	143%
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		-	-	-	-	-	-	-	-
за товари, роботи, послуги	1615	(614)	(493)	7,301	2,996	-73%	-221%	2122%	37%
за розрахунками з бюджетом	1620	(245)	1,269	3,187	1,513	-25%	173%	142%	36%
за у тому числі з податку на прибуток	1621	243	-	-	-	-	-	-	-
за розрахунками з оплати праці	1630	(800)	4,344	(1,464)	(5,098)	-16%	101%	-16%	-140%
за одержаними авансами	1635	(9,469)	(7,538)	5,403	4,442	-28%	-30%	20%	11%
із внутрішніх розрахунків	1645	2	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	(32)	1,585	4,005	5,479	-41%	3446%	241%	134%
Усього за розділом III	1695	(11,158)	(833)	18,432	9,332	-27%	-3%	46%	16%
Баланс	1900	(10,443)	735	29,425	39,866	-25%	2%	68%	56%

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
Сопко В.В.
«29» грудня 2017 р.

Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві
Шейнич Тетяні Олександрівні
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи
Облік, контроль та аналіз витрат на реалізацію послуг аудиторськими компаніями

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

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _30.11.2018р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи

Вивчення, систематизація та узагальнення теоретико-методичних та організаційних засад, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та економічного аналізу і контролю витрат на реалізацію послуг аудиторськими компаніями

Об'єкт дослідження

Процес обліку, контролю та аналізу витрати на реалізацію послуг аудиторської компанії.

Предмет дослідження

Сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад обліку, аналізу і контролю витрат на реалізацію послуг аудиторських компаній у сучасних умовах господарювання на прикладі ПрАТ «КПІМГ» Аудит

4. Перелік графічного матеріалу

Схеми, таблиці, діаграми, рисунки та ін.

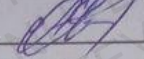
5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

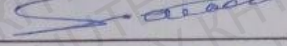
Вступ


У першому розділі будуть розглянуті наступні питання :

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат суб'єктів

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


8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи  Августова О.О.
(прізвище, ініціали, підпис)

9. Гарант освітньої програми  Бенько М.М.
(прізвище, ініціали, підпис)

10. Завдання прийняв до виконання студент  Шейнич Т.О.
(прізвище, ініціали, підпис)

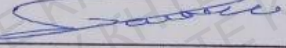
11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

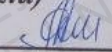
За звітом та оформленим виконанням кваліфікаційної роботи Шейнич Т.О. вживаю методичні рекомендації. Елементи роботи дозвільно, які потребують з'ясування виконати роботу дозвільно до захисту в ЕК

Керівник випускної кваліфікаційної роботи  23.11.17 Августова О.О.
(підпис, дата)

12. Висновок про випускню кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Шейнич Т.О. може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми  Бенько М.М.
(підпис, прізвище, ініціали)

Завідувач кафедри  Фомина О.В.
(підпис, прізвище, ініціали)

« 23 » 11 2017 р.

Відгук

керівника з практики магістерської випускної кваліфікаційної роботи Шейнич Тетяни Олександрівни

Тема магістерської випускної кваліфікаційної роботи:

«Облік, контроль та аналіз витрат на реалізацію послуг аудиторськими компаніями»

Актуальність теми обумовлена сучасними тенденціями та проблемами розвитку аудиторських послуг на сьогоднішній день в умовах ринкової економіки. Ступінь обґрунтованості та актуальності розкритий повною мірою.

Назва та зміст випускної кваліфікаційної роботи відповідає меті та зазначеним завданням. Робота бакалавра складається з вступу, трьох розділів, списку використаних джерел та додатків.

У вступі розкривається актуальність вибраної теми, рівень розробки даного дослідження, мета роботи, завдання, предмет і об'єкт дослідження.

Перший розділ містить загальну характеристику витрат на реалізацію послуг аудиторськими компаніями, їх значення в кругообороті капіталу та висвітлення результатів останніх напрацювань у науковій та практичній сферах з даного питання.

В другому розділі детально розглядається методологія та організація обліку витрат на реалізацію послуг, а також наведено шляхи їх удосконалення на основі розробки процедур та підходів з метою підвищення ефективності здійснення таких витрат.

В третьому розділі розглянуто підходи до контролю та аналізу витрат на реалізацію, висвітлено основні методи та процедури, запропоновано модель для формалізації контролю із застосуванням факторного аналізу витрат на реалізацію послуг підприємства.

У висновках подано узагальнення результатів дослідження, а також висвітлено пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю здійснення витрат.

Результатами дослідження є формування та надання рекомендацій щодо вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку витрат на реалізацію, а також впровадження процедур із покращення управління ресурсами, автоматизації процесів контролю на підприємстві.

Недоліки та зауваження до роботи:

Кваліфікаційна робота могла б містити більше аналітичних та розрахункових завдань, що допомогло більш ширше висвітлити особливості та недоліки витрат підприємства. Але ці побажання не впливають на загальну якість виконаної роботи.

Загальна оцінка магістерської випускної кваліфікаційної роботи:

В цілому кваліфікаційна робота студентки Шейнич Тетяни на тему «Облік, контроль та аналіз витрат на реалізацію послуг аудиторськими компаніями» відповідає вимогам щодо написання наукових робіт, виконано на високому теоретичному і методологічному рівні, містить практичну цінність і рекомендується до захисту з позитивною оцінкою.

Пропозиції автора щодо Звіту про управління узятю до розробки та впровадження.

Керівник з навчальної практики
базового підприємства ПрАТ «КПМГ АУДИТ»

« 19 » листопада 2018 р.



