

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

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

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

Гнатюк Яни Сергіївни

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

Прокопова Олена
Миколаївна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ	
ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Економічна сутність витрат, визнання та їх класифікація.....	6
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	23
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера».....	33
Висновки до розділу 1.....	39
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ	
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	
2.1. Фінансовий облік аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства.....	41
2.2. Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності оптового підприємства.....	52
2.3. Організація обліку витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень.....	63
Висновки до розділу 2.....	72
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	
ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Система показників, інформаційна база і основні методи контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства.....	75

3.2.Методика контролю витрат операційної діяльності підприємства.....	81
3.3. Розробка та апробація методики аналізу витрат операційної діяльності підприємства	90
Висновки до розділу 3.....	94
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100
ДОДАТКИ.....	109

ВСТУП

В сучасних умовах розвитку ринкової економіки в Україні важливу роль відіграє оптова торгівля, яка виступає як каталізатор товароруку та сприяє розвитку як підприємств сфери виробництва, так і роздрібної торгівлі. Оптова торгівля має важливу функцію організатора руху товарів каналами розподілу маючи можливості накопичення і переміщення значного обсягу товарів і сировини. Значущість оптової торгівлі як каталізатора товароруку в розподільчій системі, що зв'язує виробництво та споживання, зумовлює актуальність досліджень особливостей функціонування та розвитку оптової торгівлі як в економіці загалом, так і в окремих регіонах.

Актуальність теми дослідження. Актуальність обраної теми полягає у тому, що з розвитком ринкової економіки в Україні все більшої вагомості набирає питання обліку витрат операційної діяльності торгових підприємств. Гостро постає проблема не у визначенні витрат, їхньому розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, а в управлінні ними в умовах конкуренції і визнання доцільності та досягнення необхідної їхньої прибутковості. Саме досягнення певного рівня, який визнають споживачі та відповідно принесуть прибуток підприємству – ось головне завдання сьогодні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку витрат операційної діяльності досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні

науковці: П.С. Безруких [1], О.С. Бородкін [2], Ф.Ф. Бутинець [3], Д. П. Волков [4], М.А. Вахрушина [5], З.В. Гуцайлюк [6], В.А. Дерій [7], В.М. Жук [8], З.В. Задорожний [9], Є.В. Калюга [10], Т.П. Карпова [11], М.Б. Кулинич [12], Є.В. Мних [13], Л.В. Нападовська [14], Т.М. Серікова [15], Дж. Форстер [16], М.Г. Чумаченко [17].

Метою дослідження є теоретичні та методичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- розкрити суть поняття «витрати операційної діяльності», їх визнання та класифікацію;
- дослідити економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази та спеціальної літератури витрат операційної діяльності;
- визначити передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера»;
- дослідити фінансовий облік аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства;
- узагальнити інформацію про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності оптового підприємства;
- визначити організацію обліку витрат операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень;
- розкрити систему показників, інформаційну базу і основні методи контролю та аналізу витрат операційної діяльності;
- дослідити методику контролю витрат операційної діяльності;
- розробити та апробувати методику аналізу витрат операційної діяльності;

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

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства.

Методи дослідження. У випускній кваліфікаційній роботі використані загальнонаукові методи дослідження: дедукції, індукції, групування – з метою визначення економічної сутності та проведення класифікації витрат, здійснення їх контролю та аналізу; статистичні методи – для аналізу структури й динаміки витрат, а також аналітичні методи – порівняння – для визначення сучасного стану досліджуваного підприємства, табличний та графічний методи – для зображення інформації в рисунках і таблицях, методи логічного узагальнення – для формування висновків та пропозицій.

Інформаційною базою наукового дослідження послужила первинна документація, реєстри обліку, звітність підприємства, нормативно – правові акти, статистичні матеріали Державної служби статистики України, наукові звіти НДР.

Наукова новизна роботи полягає в критичному підході до діючої практики відображення витрат операційної діяльності в обліку, виробленні рекомендацій щодо систематизації даних щодо окремих видів витрат операційної діяльності, методики подання даних щодо згаданих видів витрат у фінансовій звітності, проведенні аналізу та контролю.

Практичне значення обраної теми дослідження. У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й контролю витрат операційної діяльності, які сприятимуть наданню логічності в побудові інформаційної системи обліку витрат операційної діяльності на оптових підприємствах України. Проведений аналіз витрат операційної діяльності дав змогу виявити резерви їх зниження на досліджуваному підприємстві.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи викладена у науковій статті «Облік витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі: теорія і практика». Стаття опублікована у збірнику наукових статей КНТЕУ [18].

Випускна кваліфікаційна робота складається з трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність витрат, визнання та їх класифікація

В умовах розбудови ринкових відносин в Україні основним мотивом діяльності будь-якого підприємства є максимізація прибутку. Будь-яка діяльність неможлива без витрат речових, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. Сукупність всіх цих витрат і складає поточні витрати підприємства. Необхідність дослідження витрат є актуальним питанням в сучасних умовах господарювання. Пошук шляхів зниження витрат виробництва слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі [19, с.324].

Поняття «витрат» з'явилося ще в епоху Середньовіччя, в епоху зародження бухгалтерського обліку, і викладено в праці італійського вченого Луки Пачолі у «Трактаті про рахунки і записи».

Витрати – досить значуща економічна категорія, питання сутності якої досліджувалось ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя та зародження економічної думки. На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалося постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними. Узагальнення дослідження еволюції розвитку знань щодо сутності і змісту

категорії «витрати» подано на рисунку 1.1, на якому показано п'ять етапів розвитку знань про витрати [20].

Перший етап пов'язується з потребами господарюючих суб'єктів Стародавнього світу щодо визначення та реєстрації витрат на ведення господарства як на державному рівні, так і на рівні окремих домогосподарств [21, с.706, 22 с.367].

Другий етап пов'язано із зародженням у Греції основ складання сучасної фінансової звітності, яка ґрунтується на паралельному відображенні доходів і витрат від різних видів діяльності. При цьому хронологія запису операцій привела до появи нового методу – рахунку [23, с.152]. Разом із тим, як зазначають О.В. Олійник та В.О. Іваненко, не було рахунків витрат, не склалися оборотні відомості, дані балансу не узагальнювалися [24, с.620]. Отже, слід зазначити, що на перших двох етапах розвитку знань про витрати були певні досягнення, але чіткого визначення категорії витрат не існувало.

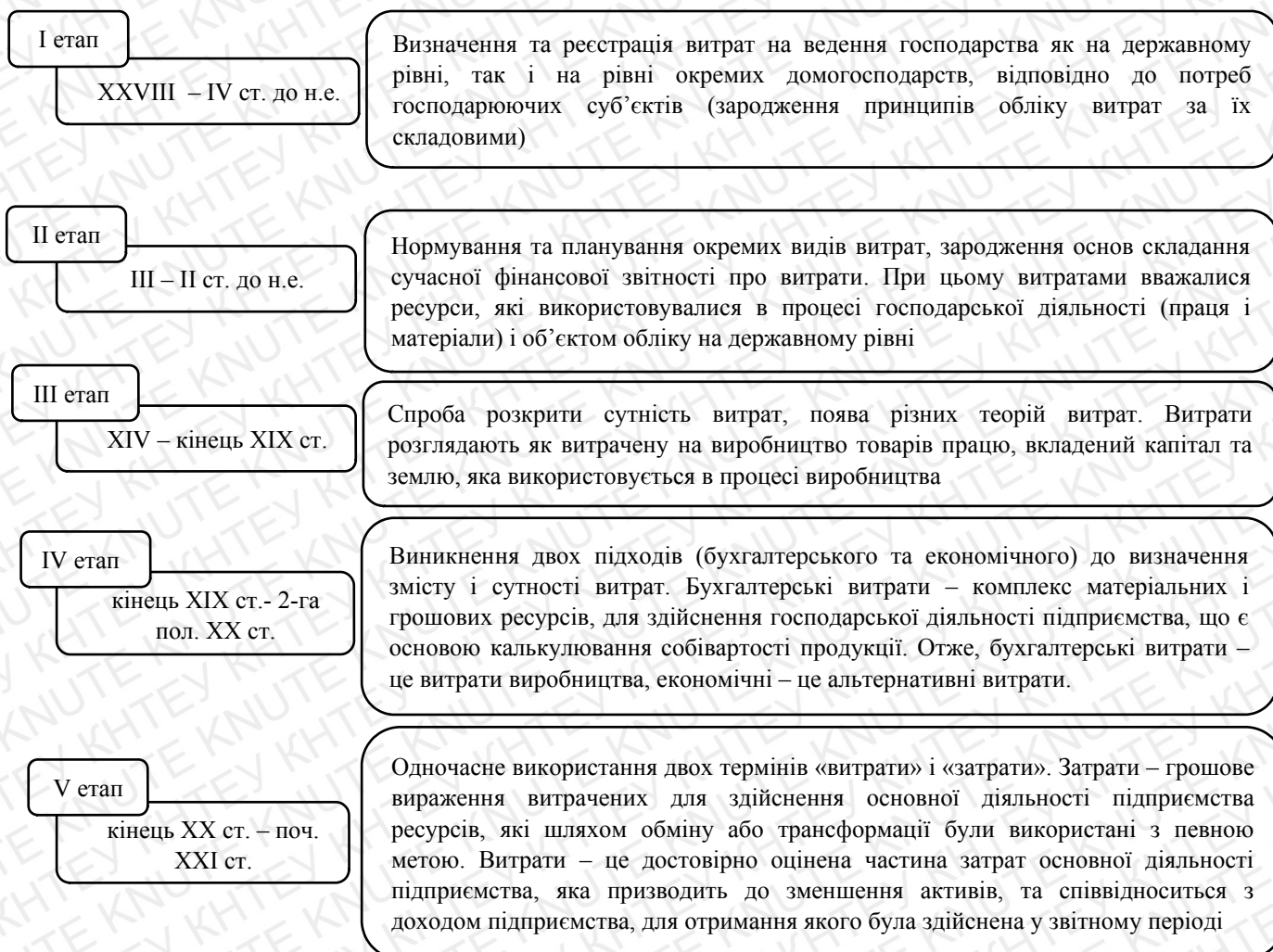


Рис.1.1 Еволюція розвитку знань щодо сутності та змісту категорії «витрати» [3]

Проривом у формуванні науково-теоретичних підходів до визначення економічної сутності та змісту витрат слід вважати виникнення у світовій економічній науці двох основних теорій, у центрі уваги яких перебуває показник витрат, а саме: трудової теорії вартості та теорії граничної корисності. З ними і пов'язується третій етап (XIV – кінець XIX ст.) здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати» в різних теоріях (табл. 1.1). Отже, на третьому етапі (XIV – кінець XIX ст.) науковці визначають витрати як витрачену на виробництво товарів працю, вкладений капітал та землю, яка використовується в процесі виробництва. Погляди засновників неокласичної теорії набули подальшого розвитку на початку XX ст. у наукових працях М. Туган-Барановського, який увів у науковий обіг нові за змістом поняття – «вартість» і «трудова вартість». Вартість, на відміну від поняття «цінність», – це господарська витрата, яка здійснюється «заради здобування предмета» і включає витрачання засобів виробництва та праці, трудова вартість є частиною цієї витрати, а саме – витратами праці [24, с.620].

Таблиця 1.1

Огляд наукових шкіл (підходів) щодо визначення сутності об'єкту управління [24, с.620]

№ пор.	Зміст об'єкту управління	Представники наукової школи
1	Трудова теорія вартості	
1.1	Витрати – витрачена на виробництво товарів праця, вкладений капітал та земля, яка використовується в процесі виробництва	Чиста теорія вартості В. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт, Д. Рікардо
1.2	Витрати – сукупність використаних у процесі виробництва засобів виробництва та необхідної праці, робочої сили, які визначають, скільки коштує підприємству виробництво і реалізація товару	Теорія витрат виробництва Ж.-Б. Сей, К. Маркс, Ф. Енгельс
2	Витрати – своєрідна корисність. Їх вартість є похідною від вартості продукту	Теорія граничної корисності (Суб'єктивно-психологічна теорія вартості) (XIV – кінець XIX ст) І. фон Тюнен, К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, В. Джевонс, Л. Вальрас, А. Пигу, Дж. Кларк, В. Парето
3	Витрати – затрати таких чинників	Неокласична теорія вартості (Теорія цін)

виробництва, як земля, праця, капітал і організаторські здібності	(кінець XIX – початок XX ст.) А. Маршал, П. Самуельсон, Є.Є. Слуцький, Е. Шмаленбах, М. Туган-Барановський
---	--

Наступний етап в еволюції наукових знань щодо витрат виокремлюється в межах XX століття і пов'язується з використанням економіко-математичних методів у теорії витрат та іменами таких науковців, як Е. Шмаленбах, Г. Фандель, Дж.Ч. Гаррісон, Ч. Кларк, А. Хіггінс, Є.Є. Слуцький [23, с.152]. Вважаємо, що цей етап починається з кінця XIX століття, продовжується у XX й визначається не лише використанням економіко-математичних методів, але й подальшим уточненням економічної сутності витрат, зокрема в межах неокласичної теорії та мікроекономіки, визначенням витрат як окремого об'єкта управління, обліку й аналізу. Початком розвитку теорії витрат як самостійного об'єкта управління Г. Фандель вважає їх розподіл Е. Шмаленбахом (1925 р.) на постійні та змінні, а також систематизацію ним чинників, які визначають рівень витрат і впливають на нього. Шмаленбах Е. сформулював поняття витрат як таких, що утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси.

Грунтуючись на розробках Е. Шмаленбаха, Г. Фандель вирізняв чотири напрями дослідження: розподіл затрат за ознакою їх залежності від зайнятості, визначення категорій затрат, розрахунок собівартості, поділ загальних витрат на постійну та змінну частини. Надалі ці напрями розвивалися іншими вченими, впливали і досі впливають на розуміння витрат як об'єкта і процесу управління. Визначення видів витрат поклало початок формуванню класифікації витрат. Паралельно з розвитком теоретичних аспектів управління витратами розвивався їх облік. Розроблена й упроваджена система стандарт-кост (1911 р.), сформульовані принципи директ-костингу (1933 р.), запропоновано вести облік витрат за центрами відповідальності. У середині XX ст. як окрема галузь теоретичних і прикладних знань виник управлінський облік, основою якого є облік витрат [23, с.152]. Загалом учені у своїх дослідженнях намагалися задовольнити зростаючі потреби управління. Цікавою на даному етапі є точка зору вчених-економістів, які визначили такі поняття, як економічні та бухгалтерські витрати. Якщо мати на увазі «вартість виробництва», то

характерними рисами економічних витрат для них є використання ресурсів для отримання результату; обмеженість ресурсів, що використовуються; можливості альтернативного використання ресурсів. Вважаємо, що найзначущим у розумінні сутності економічних витрат є їх розподіл на зовнішні (явні) та внутрішні (неявні). Цей розподіл визначається різними власниками на ресурси. Зовнішні витрати, по суті, являють собою плату постачальникам ресурсів (праці, сировини, енергії тощо), які не є власністю даного підприємства. Внутрішні витрати – це грошові платежі, які можуть б бути отримані за самостійно використаний ресурс, що перебуває у власності підприємства, фірми, при найкращому з можливих способів його застосування. Слід зазначити, що економічні витрати можна розглядати з позицій окремого товаровиробника (підприємства) – приватні витрати – або суспільства в цілому – суспільні витрати. Бухгалтерські витрати підприємств не ідентичні його економічним витратам. Характерними особливостями бухгалтерських витрат є такі: зв'язок тільки з оплатою чинників виробництва, які надходять на підприємство ззовні; не завжди безпосередній зв'язок із виробничим процесом як предметно, так і в часі; формування витрат відповідно до нормативних і законодавчих актів із визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню; вплив на фінансові результати. До складу бухгалтерських витрат не включають додаткові (внутрішні) витрати, до складу економічних витрат – нейтральні витрати (це або витрати невиробничого характеру, або ті, що не віднесені до даного періоду й даного підприємства). Бухгалтерські витрати підприємств формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Отже, бухгалтерські – це витрати виробництва, економічні – це альтернативні витрати. Витрати на виробництво можуть збігатися з альтернативними, але можуть і не збігатися. Останнє зумовлено можливими відхиленнями цін на ринках ресурсів від рівноважних. Таким чином, для даного етапу еволюції сутності витрат (кінець XIX – 2-га половина XX ст.) характерним є існування двох підходів – бухгалтерського та економічного. Вони не суперечать один одному. Так, економічний підхід є корисним для розуміння сутності витрат та обґрунтування управлінських рішень у довгостроковій перспективі. Більш

реалістичним, на нашу думку, є бухгалтерський підхід до оцінки витрат, згідно з яким під витратами підприємства слід розуміти комплекс матеріальних і грошових ресурсів для здійснення господарської діяльності підприємства, що є основою калькулювання собівартості продукції. Бухгалтерський підхід до визначення витрат є важливим інструментом їх оперативного управління. Ефективне управління витратами підприємства набуває особливої актуальності в умовах ринкової економіки. Саме з її розвитком в Україні й слід пов'язувати наступний етап розвитку знань про витрати (кінець XX – початок XXI ст.), який стосується подальшого вдосконалення управління ними. Дослідження нормативно-правового забезпечення та сучасних літературних джерел у сфері теорії та практики управління витратами дозволило виявити основні тенденції у формуванні сучасного понятійного апарату та проблемне питання, що полягає в одночасному використанні двох термінів «витрати» і «затрати». Сьогодні вирізняються три основні напрями щодо трактування науковцями понять «затрати» і «витрати», а саме: використання лише терміну «витрати»; ототожнення цих понять; розмежування цих понять із виокремленням певних властивостей. Так, на законодавчому рівні й у нормативних актах поняття «затрати» не закріплено. Певне коло економістів також застосовують лише термін «витрати». Більшість вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема П.Й. Атамас [25], А. Велш Глен [26], С.Ф. Голов [27], М.Г. Грещак [28].

В.М. Гордієнко [28], О.С. Коцюба [28], О.О. Беляєв [29], Ч. Хорнгрен [16], Джей К. Шим [30], Г. Шмален [31], трактують витрати як грошове вираження ресурсів, застосовано-спожитих для виробництва продукції (товарів, робіт, послуг) та для досягнення певної мети. Відносно витрат підприємств торгівлі, на нашу думку, найбільш повним і коректним є визначення витрат, яке наводиться в Методичних рекомендаціях з формування складу витрат і порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. за № 145 (зі змінами і доповненнями): «Витрати – це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства,

що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів» [32]. Про синонімічність (рівнозначність) категорій «витрати» і «затрати» стверджує інша група економістів. Так, А.С. Булатов [33], А.М. Турило [34], Н.М. Цуцурук [35], Н.О. Черткова [36] визначають затрати як суму витрат на формування та використання у процесі виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) економічних ресурсів. Визначення затрат, яке подібне до визначення витрат за НП(С)БО № 16 «Витрати» [37], наводить Ю.С. Цал-Цалко [38]. Ми дотримуємося думки тих авторів, які розмежовують поняття «затрати» та «витрати» відносно використовуваних ресурсів та їх грошового вираження протягом певного періоду. Найбільш повно та вичерпно поняття «затрати» та «витрати» визначають Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов та Г.В. Макухін. На їх думку, «затрати – це вартісний вираз обміну та трансформації ресурсів підприємства, а також їх невідшкодований вихід за межі підприємства» [39, с.145]. Витрати, у свою чергу, розглядаються «...як неминувлі затрати підприємства, які сформувалися раніше й перетворилися на минулі в цьому звітному періоді» [39, с.145]. Автори стверджують про подібність цих категорій та акцентують увагу на тому, що за змістом поняття «затрати» ширше за «витрати». Практично всі витрати, крім тих, що списуються у звітному періоді, на їх думку, у бухгалтерському обліку є затратами. Вважаємо, що розмежування цих категорій відіграє важливу роль не тільки в теоретичному плані, але й для практичного їх використання в управлінні підприємством.

Беручи до уваги, що в сучасних умовах економічний підхід до сутності витрат є найдоцільнішим із позиції об'єктивності та достовірності інформації для ефективного управління витратами, вважаємо за потрібне надати власне визначення категоріям «витрати» і «затрати». Під затратами, на нашу думку, слід розуміти грошове вираження ресурсів, витрачених для здійснення основної діяльності підприємства, які шляхом обміну або трансформації були використані з певною метою. Витрати ж – це достовірно оцінена частина затрат діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді

збільшення зобов'язань або зменшення активів та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді.

На даному етапі розвитку економіки якісно змінюються економічні важелі управління, в тому числі облік, контроль, аналіз і аудит. В системі управління підприємством головним об'єктом є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності в цілому та в розрізі їх видів, цілей, періодів виконання.

Існують різні теорії трактування витрат діяльності підприємства за своєю економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками, які відображені в таблиці 1.2 [19, с. 324].

Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національні стандарти бухгалтерського обліку НП(С)БО 1 [40] та НП(С)БО 16 [37] визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Таблиця 1.2

Визначення поняття витрат підприємства [19, с. 324]

№	Джерело	Поняття
1	Економічна теорія	Витрати - це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; НП(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», НП(С)БО16 «Витрати»	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
3	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. №145	Поточні витрати підприємства в торгівлі - це грошове відбиття живої та уречевленої праці на здійснення поточної торгівельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів

Економічний підхід до визначення витрат походить з їх економічної природи (як витрати на просте відтворення ресурсів, що використовуються), а не з характеру та джерел відшкодування. При економічному підході до складу поточних витрат необхідно включати всі витрати, пов'язані з поточною діяльністю підприємства, в тому числі і непродуктивні витрати у зв'язку з порушеннями у виробничо-технологічному процесі, незбалансованою структурою ресурсів, що використовуються тощо. Такий підхід відповідає інтересам власників підприємства, тому що характеризує весь обсяг фактично понесених витрат, пов'язаних із здійсненням поточної діяльності, а отже, дає змогу визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства [19, с. 325].

За економічною сутністю поточні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Витрати – це грошова форма витрачених за певний період задіяних чинників виробництва, необхідних для здійснення підприємництвом своєї виробничої і реалізаційної діяльності [19, с. 327].

Проте, в бухгалтерському обліку ми користуємось НП(С)БО 16 "Витрати". Згідно цього положення витрати визнаються за наступних умов [37]. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

1. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, тощо).
2. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів).
3. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

Вся діяльність підприємства поділяється на звичайну і надзвичайну. У свою чергу, звичайна діяльність включає в себе операційну, інвестиційну, та іншу звичайну діяльність.

Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції, що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу. Витрати операційної діяльності пов'язані з поняттям витрати періоду. В управлінському обліку періодичні витрати або витрати періоду це ті витрати, які не можна проінвентаризувати, тому що їх розмір не залежить від обсягів виробництва, а залежить від тривалості періоду. Визначення витрат операційної діяльності має на меті розкриття способів їх відображення в обліку і демонстрацію даних про них до бухгалтерської звітності підприємства.

Витрати операційної діяльності підприємства - витрати, встановлені відповідно до пунктів 17, 21 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 N 318. Для визначення суті витрат операційної діяльності звернемося до їх висвітлення в літературних джерелах [37].

Витрати операційної діяльності включають грошові витрати на виробництво товару, його продаж, управління компанією, виплату відсотків по залучених вкладах і кредитах, сплату податків, адміністративні та інші витрати. Витрати операційної діяльності оцінюються як агрегований показник витрат, що включає накладні витрати на загальні та адміністративні потреби, витрати на маркетинг та реалізацію продукції, на дослідження і розробки. Облік витрат операційної діяльності доцільно вести за допомогою таких видів витрат в управлінському обліку, як постійні та змінні витрати (в цілому по підприємству - однієї бізнес одиниці) або прямі і непрямі витрати, якщо підприємство має філії або складається з декількох бізнес-одиниць. Агрегований показник витрат, що включає накладні витрати на загальні та адміністративні

потреби, витрати на маркетинг та реалізацію продукції, на дослідження і розробки.

Тобто, витрати операційної діяльності – витрати пов'язані з операційною діяльністю. Класифікацію витрат операційної діяльності здійснюють за двома основними ознаками:

- за економічним характером витрат (економічними елементами);
- за порядком віднесення на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг).

Для цілей визначення витрат на виробництво і реалізацію загального обсягу випуску продукції й аналізу структури усі витрати групуються за ступенем їхньої економічної однорідності (економічними елементами). Документ, у якому здійснюється таке групування, називається кошторисом витрат на виробництво (кошторисом виробництва) [41, с. 8]. Основну частину витрат підприємства складають витрати операційної діяльності. Тому ми зосередимо увагу на детальному розгляді саме цього виду витрат. Найбільш широкою є класифікація витрат за наступними ознаками (Додаток А).

Прямі витрати - це витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат (сировина й основні матеріали, купівельні вироби та напівфабрикати, основна заробітна плата виробничих робітників, паливо на технологічні цілі та силова електроенергія) економічно можливим шляхом.

Непрямі витрати - витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат і розподіляються спеціальними методами (амортизація, витрати на опалення й освітлення, тощо).

- Витрати на вироби - це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до цих витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. У торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації [3, с. 43-45].

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є найбільш важливими ознаками класифікації. Так, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів).
- оплата праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства).
- відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці).
- амортизація основних фондів і нематеріальних активів (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів).
- інші витрати операційної діяльності (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, сума фінансових санкцій тощо) [3, с. 43-45].

Проте, класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції, встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення і місця виникнення. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки підгалузі, характеру виробленої продукції, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на

собівартість виробів. До змінних витрат належать витрати, розмір яких збільшується із збільшенням обсягу продукції і знижуються з його зменшенням.

Постійні витрати - це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється. До них належать постійні загально виробничі витрати, які пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Поточні - це витрати, періодичність яких менше одного місяця. Довгострокові - це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору, який не планується закінчити раніше, ніж через дев'ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати). Одноразові - це витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу. Продуктивні витрати - це витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва. Непродуктивні - необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології [3, с. 49-51].

При класифікації за порядком віднесення на собівартість всі витрати операційної діяльності підприємства розподіляються на:

- собівартість продукції (до їх складу включають виробничі витрати, як прямі, так і непрямі, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом);
- витрати, які не включають до собівартості продукції, а саме:
 - а) адміністративні витрати;
 - б) витрати на збут;
 - в) інші витрати операційної діяльності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначає в бухгалтерському обліку інформацію про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [37]. У стандарті викладена класифікація витрат з урахуванням їх поділу на прямі й непрямі, тобто за способом включенням до собівартості продукції. На рис. 1.1. проілюстрована схема класифікації витрат операційної діяльності [42, с.692].

Витрати операційної діяльності



Рис. 1.2. Схема класифікації витрат операційної діяльності [42, с.692].

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління підприємством (заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу з відрахуванням на соціальне страхування і в пенсійний фонд, канцелярські, телефонні, телеграфні витрати, утримання легкового транспорту, утримання приміщення офісу, витрати на службові відрядження адмінуправлінського персоналу і т. д.).

Витрати на збут – витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них належать: витрати на ремонт тари, рекламу та дослідження ринку, витрати на відрядження працівників зайнятих збутом, витрати на оплату праці продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут та ін. До інших витрат операційної діяльності відносять:

- витрати на дослідження і розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [43];

- собівартість реалізованої іноземної валюти, що визначається перерахуванням іноземної валюти на грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості та витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати операційної діяльності підприємства характеризуються такими основними показниками:

- абсолютною сумою витрат. Показник дає уявлення про обсяг витрат операційної діяльності, але не дозволяє судити про їхню ефективність;
- коефіцієнтом (або рівнем) витратоємкості операційної діяльності. Він визначається як відношення суми валового або чистого операційного прибутку до суми витрат. Даний показник є показником ефективності витрат операційної діяльності [45, с.576]

Витрати операційної діяльності поділяють на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат прямо включається у виробничу собівартість продукції, а друга обліковується відокремлено – не включаються у виробничу собівартість продукції. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

В управлінському обліку існує дещо інша класифікація витрат. В цілях управління вони поділяються за принципом: різні витрати для різних цілей. З цією метою виділяють такі три напрямки класифікації витрат (рис. 1.3.).

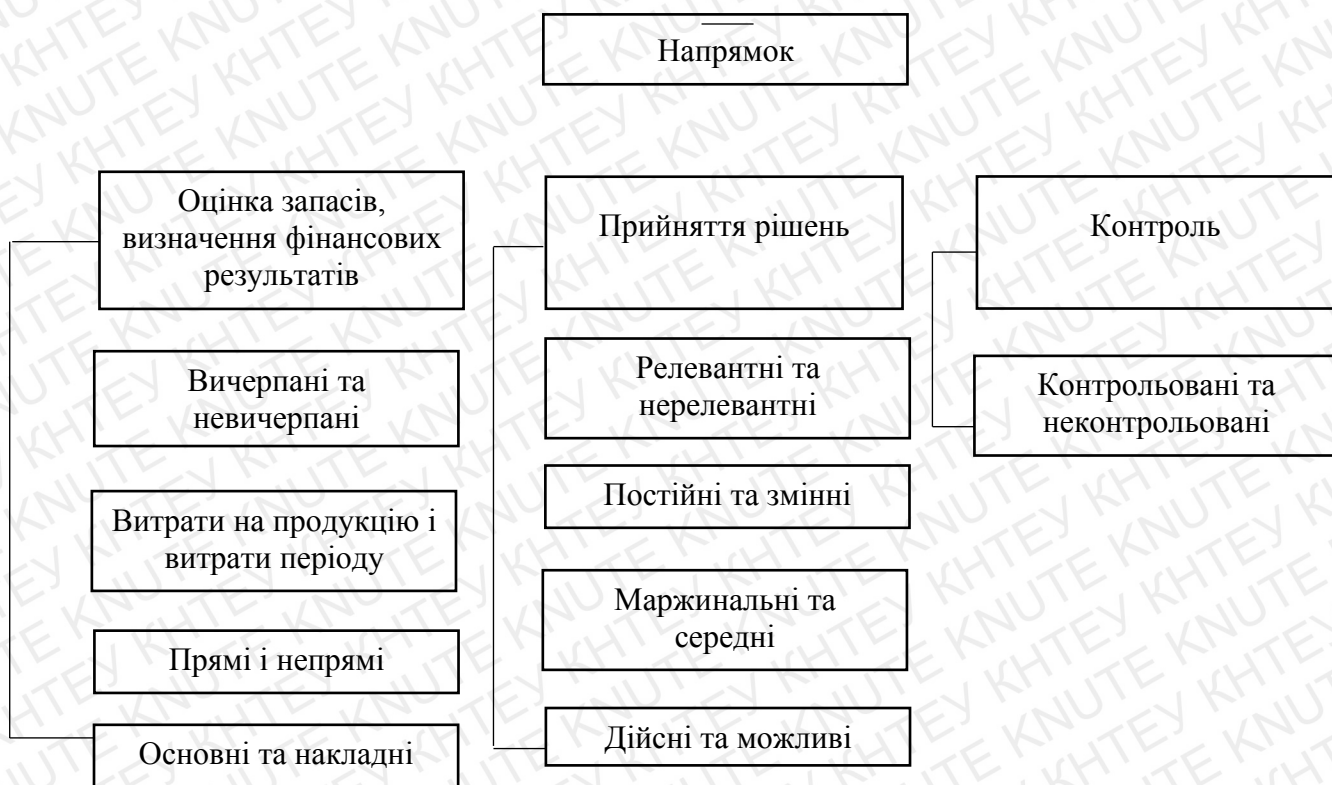


Рис. 1.3. Класифікація витрат з точки зору управлінського обліку [3, с. 123]

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

- витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загально виробничі витрати);
- витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності) [3, с. 125].

Витрати періоду - витрати, які не включаються у виробничу собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими витратами витрати на здійснення всіх інших функцій (управління, маркетинг, дослідження, розробки, тощо) вартісного ланцюжка.

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

Накладні, витрати, які пов'язані з процесом виробництва але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом.

Релевантні витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні - це витрати, що не залежать від прийняття рішення. Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Середні – це витрати, що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції поділена на кількість виготовлених виробів. Дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах. Можливі витрати – це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані витрати - це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив. Неконтрольовані витрати - це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати [3, с. 128-131].

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства. Витрати діяльності є якісним показником діяльності підприємства будь-якої форми власності, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства.

Загальні фактори витрат підприємства наведені на рисунку 1.4.

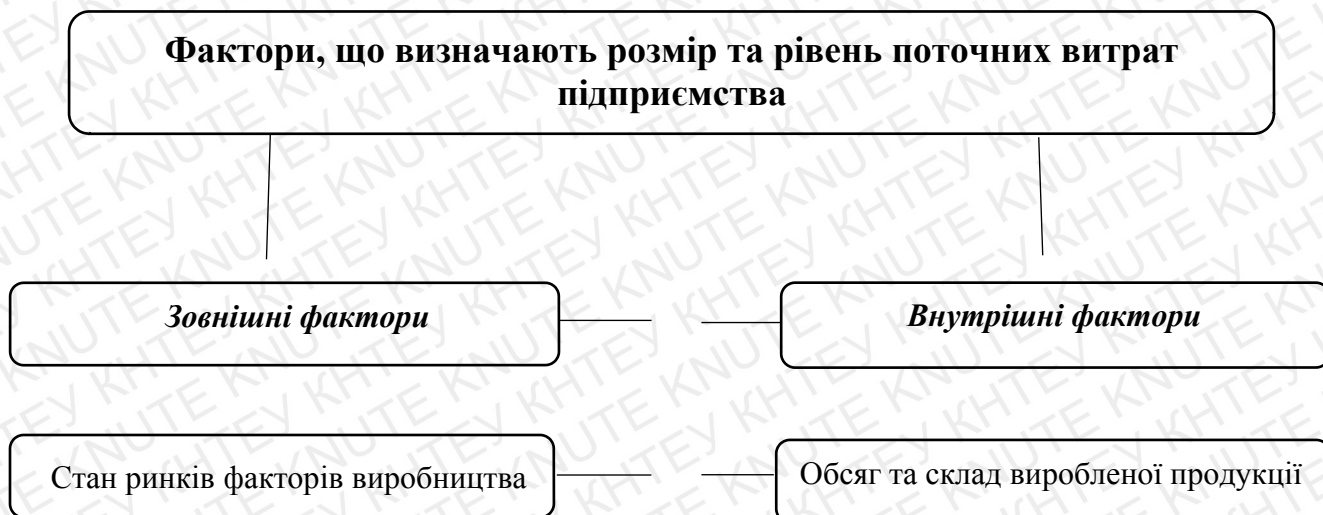




Рис. 1.4 Загальні фактори, що визначають розмір і рівень поточних витрат підприємства [3, с. 133]

Таким чином, ми розглянули економічну сутність витрат, їх визнання в бухгалтерському обліку у відповідності до НП(С)БО 16 "Витрати" і можемо сформулювати своє твердження витрат операційної діяльності, як ключових витрат діяльності підприємства по виробництву продукції (робіт та послуг), які в майбутньому принесуть економічну вигоду.

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

Для опанування теоретичних засад обліку, аналізу та контролю витрат операційної діяльності підприємства важливо ознайомитися з основними нормативно-правовими актами, що його регулюють, визначають методологічні засади та порядок ведення обліку, аналізу та контролю. До таких нормативно-правових актів відносять Закони України, кодекси, Положення бухгалтерського обліку, затверджені міністерством фінансів, листи та накази Міндоходів, постанови Національного банку України, та деякі інші.

Методологічною основою обліку витрат є ціла низка законодавчих актів, кожен з яких має важливе значення при дослідженні даної теми. Огляд

нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження наведено у Додатку Б.

Методологічні засади формування, оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку інформації про витрати діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначають такі нормативно-правові документи:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями законом №2756-VI (2756-17) від 02.12.2010). Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства [44].

2. «Про затвердження типових форм первинного обліку» Наказ міністерства статистики України від 29.12. 95 №352 [45] . Регламентує впровадження типових форм первинного обліку для правильності оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва.

3. Наказ № 193 від 21.06.96 Міністерство Статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [46].

4. Наказ № 88 від 24.05.95 Міністерство Фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [47].

5. Відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [48] для оплати відпусток працівникам створюють забезпечення на виплату відпусток, включаючи відрахування на загальнообов'язкове державне пенсійне і соціальне страхування, з віднесенням суми забезпечення до операційних витрат підприємства.

6. «Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності» - Наказ Міністерства економіки від 02.03.2010 № 226 [49]. Ці Методичні рекомендації визначають склад поточних

витрат торговельної діяльності і порядок їх планування в підприємствах усіх форм власності незалежно від організаційно-правових форм господарювання і носять рекомендаційний характер. Норми рекомендацій базуються на національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”[37]. НП(С)БО 16 визначає, що 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. Крім того, необхідне дотримання ряду умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Витрати діяльності знаходять своє відображення в Звіті про фінансові результати. Загальні критерії визнання статей у фінансовій звітності - ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод та достовірна оцінка.

Облік, контроль та аналіз будь-якої ділянки діяльності підприємства засновується на нормативно-правовій базі, інструктивних документах та методичних рекомендаціях.

Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі Міжнародних Стандартів Бухгалтерського Обліку (далі-МСБО) досліджували такі науковці як: Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Однак ряд важливих питань методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах висвітлила у своїй науковій статті Августова О.О. [72].

Проаналізувавши нормативно-правові та законодавчі документи України та МСБО, які регламентують процес формування, визнання та оцінку витрат, можна зробити висновок, що поняття «витрати» мають певні відмінності у трактуванні.

Так, у п.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками) [40]. Відповідно до Податкового кодексу України [73] витратами є сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Так, спостерігається відмінності у трактуваннях, це пояснюється різними цілями систем: бухгалтерського обліку та податкового. В міжнародній практиці витратам не присвячено окреме МСБО. Певні основи даного поняття розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [74], МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. Однак, відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи складання і подання фінансових звітів (яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку), 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 [75]. Це означає, що національний та міжнародний підходи до оцінки та визначення витрат ідентичні. МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендує 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) [76]. Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено НП(С)БО 16 «Витрати» [37]. Під час проведеного дослідження також було виявлено, що у визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в НП(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних

відмінностей. Лише в НП(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік складу загальновиробничих витрат, що значно полегшує працю бухгалтера зі складання їх класифікації на підприємстві. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 «Запаси» – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку. Узагальнюючи викладений вище матеріал, порівняємо умови визнання витрат, наведених у НП(С)БО 16 «Витрати» та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів у Додатку В.

Таким чином, за результатами критичного аналізу методологічних аспектів обліку процесів виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), згідно національних та міжнародних стандартів не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до їх оцінки та обліку. Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку, тому деякі аспекти обліку доходів та витрат від реалізації продукції (робіт, послуг) за міжнародними стандартами не висвітлюються у ПБО. Варто також зазначити, що МСБО, так само як і ПБО, не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах [72].

Крім нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження в процесі написання дипломної роботи була опрацьована теоретична література. При визначенні економічної сутності витрат, порядку їх обліку та контролю, автори розглянутих літературних джерел по різному трактують ці питання. Автор навчального посібника «Бухгалтерський облік в Україні» Завгородній В.П. [77] у своїй праці комплексно розглянув питання організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності. В його іншій праці «Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту» в доступній формі описано

методологію бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення внутрішнього контролю з використанням спеціального програмного забезпечення.

Огляд спеціальної літератури представлений у Додатку Д.

Досить цікавими, на наш погляд, є наукові праці Грабової Н.М., яка є автором і співавтором посібників, присвячених бухгалтерському обліку, зокрема: «Теорія бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах 2000», «Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках» [78]. Це практичні посібники призначені для бухгалтерів, аудиторів, менеджерів, працівників фінансових, ревізійних та податкових органів, в яких розкрито роль обліку витрат в системі управління і контролю в умовах розвитку ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його удосконалення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та прийнятих Національних Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.

Одними з основних джерел спеціальної літератури, використаних при написанні даної дипломної роботи, є праці Ткаченко Н.М. «Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» [79] та Бутинця Ф.Ф. «Бухгалтерський фінансовий облік» [3]. Основна увага в них приділяється вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог національних стандартів. В праці Лишиленко О.В. «Бухгалтерський фінансовий облік» [80] 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.

Досить широко в періодичній літературі висвітлено і питання управлінського обліку Нападовською Л. [81], Кузнецовою С. [82], Шандорою

Н. [83] та іншими. Дані вчені визначають управлінський облік як передумову для правильного і обґрунтованого обліку та раціоналізації витрат на підприємстві.

Питання організації та методики аудиту і контролю виробничих витрат наводяться в книзі Бутинця Ф.Ф. «Контроль і ревізія підприємницької діяльності» [84]. Автор пропонує виконувати його в двох напрямках: спочатку провести фактичний контроль (інвентаризацію незавершеного виробництва), а вже потім документальний контроль. При документальному контролі перевіряється: дотримання умов визнання витрат, достовірність формування прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також загальновиробничих витрат, а також витрат діяльності підприємства.

В.М. Мурашко в підручнику «Контроль і ревізія» [85] контроль витрат пропонує проводити в таких двох напрямках: перевірка обґрунтованості витрат та ревізія обліку витрат. В даній темі автор приділяє значну увагу методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Б.Ф. Усач в підручнику «Контроль і ревізія» [86] методику проведення контролю витрат вбачає в контролі витрат за елементами і калькуляційними статтями, та в ревізії собівартості продукції.

Актуальною, на наш погляд, є праця Є.В. Калюги «Фінансово-господарський контроль у системі управління» [87]. Вона присвячена актуальним питанням фінансово-господарського контролю витрат в умовах переходу до ринкових відносин. Розглянуті напрями контролю ґрунтуються на дослідженні і розробці його теорії, методології та практики з урахуванням накопиченого досвіду західних країн. Приділено увагу внутрішньогосподарському контролю витрат, спрямованому на попередження зловживань та обґрунтовується необхідність проведення інвентаризацій.

Питання контролю і аналізу також широко висвітлюється в періодичній літературі. Зокрема, В. Моссаковський у своїй статті «Система контролю витрат виробництва за сучасних умов» [54] досліджує взаємозв'язок між методом планування та обліку витрат та пов'язаного з ним контролю витрат. Автор досліджує чотири методи обліку: стандарт-кост, директ-костінг, нормативний

метод, чекова форма контролю витрат. Характеризуючи всі переваги та недоліки даних методів, він зазначає і багато прогалин у законодавстві України і визнає, що при належних засадах система контролю витрат виробництва в ринкових умовах потребує належної побудови інформаційного забезпечення та налагодження матеріального стимулювання за результатами діяльності підрозділів. Анатолій Білоусов у праці «Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України» [88] говорить про нерозвиненість в даній сфері законодавства, недооцінення на підприємствах внутрішнього аудиту, як одного з виду контролю.

Отже, ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки щодо методики проведення контролю витрат на підприємстві.

Досить цікавим та зрозумілим для вивчення є праця Є.В. Мниха «Економічний аналіз» [19], в якій розкривається програмний матеріал з теорії і практики економічного аналізу діяльності господарюючих суб'єктів. Автор виділив методологічні й організаційні засади аналітичних досліджень у сфері виробничої, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності підприємства.

Питання автоматизації обліку та контролю висвітлено у працях Бутинця Ф.Ф. «Інформаційні системи бухгалтерського обліку», Івахненкова С.В. «Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту» [89], а також в періодичній літературі. Зокрема, Горшар В. у статті «1С: облік витрат на виробництво продукції» [90] відповідає на практичні питання автоматизованого обліку витрат.

Провівши огляд нормативної та спеціальної літератури з обліку витрат операційної діяльності було використано в роботі значну кількість матеріалу по даному питанню, що дозволило керуватися нормами законів та аналізувати різні погляди фахівців з цього приводу. Класифікуючи ті чи інші витрати, особливу увагу, як підкреслено у Лень В.С. слід надавати правильному оформленню документів, в тім числі й договорів, щоб правильно їх відобразити у витратах виробництва чи витратах діяльності [46, с.556]. Правильно оформлені та

перевірені документи систематизують і групують у зведені відомості (листки-розшифровки).

Найважливішим підсумковим показником роботи підприємства за кожний період, є розмір та характер фінансового результату (прибутку, збитку). Стосовно оцінки роботи підприємств, - Вахруліна М.А.[47,с.528] – «результативність» означає баланс усіх факторів виробництва, який дає найбільшу користь при мінімальних зусиллях. На мікрорівні ефективність визначається показниками собівартості, прибутку та рентабельності, які вказують на те, з якими затратами досягнуто ту чи іншу корисність. При визначенні економічної сутності витрат, порядку їх обліку та контролю, автори розглянутих літературних джерел по-різному трактують ці питання. Б.Ф. Усач в підручнику «Організація і методика аудиту» [91,с.848] методику проведення контролю витрат вбачає в контролі витрат за елементами і калькуляційними статтями, та в ревізії собівартості продукції.

Актуальною є праця П.М. Герасим «Фінансово-господарський контроль у системі управління» [49,с.463]. Вона присвячена актуальним питанням фінансово-господарського контролю витрат в умовах переходу до ринкових відносин. Розглянуті напрями контролю ґрунтуються на дослідженні і розробці його теорії, методології та практики з урахуванням накопиченого досвіду західних країн. Приділено увагу внутрішньогосподарському контролю витрат, спрямованому на попередження зловживань та обґрунтовується необхідність проведення інвентаризацій.

Питання контролю і аналізу також широко висвітлюється в періодичній літературі. Зокрема, А.А. Мазаракі у своїй статті «Економіка торгівельного підприємства [92, с.800] досліджує взаємозв'язок між методом планування та обліку витрат та пов'язаного з ним контролю витрат . Автор досліджує чотири методи обліку: стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат. Характеризуючи всі переваги та недоліки даних методів, він зазначає і багато прогалин в законодавстві України і визнає, що при належних засадах система контролю витрат виробництва в ринкових умовах потребує

належної побудови інформаційного забезпечення та налагодження матеріального стимулювання за результатами діяльності підрозділів. Онищенко Т. «Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України» [59, с. 632] говорить про нерозвиненість в даній сфері законодавства, недооцінення на підприємствах внутрішнього аудиту, як однієї з форми контролю.

Дуже цікаво висвітлює і Катерина Юрченко у статті «Методи обліку витрат на виробництво продукції»[93]. Автор характеризує методи обліку витрат виробництва: позаказний, попередільний, метод обліку фактичних витрат та нормативний метод. Однак найбільшу увагу вона 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 статті зауважує, що впровадження даного методу є найбільш раціональним для виробництв масового характеру, які використовують стандартизацію всіх виробничих процесів і рецептурне нормування витрат. Пізнавальною є і стаття пані Юрченко «Внутрігосподарський (управлінський) облік витрат і звітність» [94], де запропоновано класифікувати витрати за видами діяльності та за функціями управління, що, на думку автора, буде сприяти зниженню собівартості продукції.

Взагалі необхідно сказати, що проблемам обліку, контролю, аналізу та автоматизації обліку витрат підприємства вчені-науковці та практики приділяють надзвичайно велику увагу. Хоча, на нашу думку, не досить ґрунтовно розглянуто питання документального забезпечення витратних операцій. В той же час в літературі широко наведена класифікація витрат та основи обліку (характеристика витратних рахунків, кореспонденція). Щодо контролю витрат на підприємстві, то ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки відносно методики його проведення. Основні показники аналізу та питання автоматизації обліку витрат висвітлено в економічній літературі доволі ґрунтовно.

Отже, проаналізувавши ряд нормативної і спеціальної літератури з обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства можемо

підсумувати, що гострою є постійна зміна нормативних документів. Щодо спеціальної літератури можна сказати, що публікації з обліку витрат велика кількість. Проте залишається не дослідженим питання обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера»

Об'єктом дослідження випускної кваліфікаційної роботи є товариство з обмеженою відповідальністю «Офіс Бухгалтера» в подальшому Товариство, створене у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Законів України «Про господарські товариства»

та згідно з рішенням загальних зборів засновників. Скорочена назва Товариства: ТОВ «Офіс Бухгалтера».

Товариство є юридичною особою та діє на основі самоврядування, володіє відособленим майном, має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків. Товариство має право від свого імені укладати угоди, набувати майнові і особисті немайнові права і нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у судах. Метою діяльності товариства є здійснення підприємницької, виробничо-господарської, комерційної та іншої діяльності, спрямованої на отримання прибутку для задоволення матеріальних та інших потреб учасників товариства, а також досягнення значної ефективності в своїй діяльності та отримання прибутку в порядку, передбаченому чинним законодавством.

Відповідно до Статуту, предметом діяльності Товариства є: діяльність у сфері оптової торгівлі деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням.

ТОВ «Офіс Бухгалтера» веде свою діяльність з 2013 року. Розташований у місті Києві за адресою : вул.Вишгородська, буд.28/1.

Управління діяльністю Товариства здійснює Директор, який призначається зборами учасників товариства. Він самостійно вирішує всі питання виробничо – господарської діяльності та соціального розвитку, керуючись у своїй діяльності Статутом підприємства, законами та іншими нормативними актами України. Директор організовує роботу підприємства, представляє її у всіх установах, організаціях, підприємствах, розпоряджається майном та коштами, укладає договори. Йому підпорядковані заступник директора, головний бухгалтер, продавці, комірники, прибиральники. Економічну діяльність здійснюють продавці. Фінансову діяльність та звітність очолює бухгалтер.

На підприємстві ТОВ «Офіс Бухгалтера» лінійна структура бухгалтерії, що передбачає безпосереднє підпорядкування продавців та комірників бухгалтеру. Обов'язки, які покладено на співробітників бухгалтерії викладено в посадових інструкціях.

Облікова чисельність працівників на підприємстві – 10 осіб. Організаційна структура ТОВ "Офіс Бухгалтера" виглядає наступним чином:

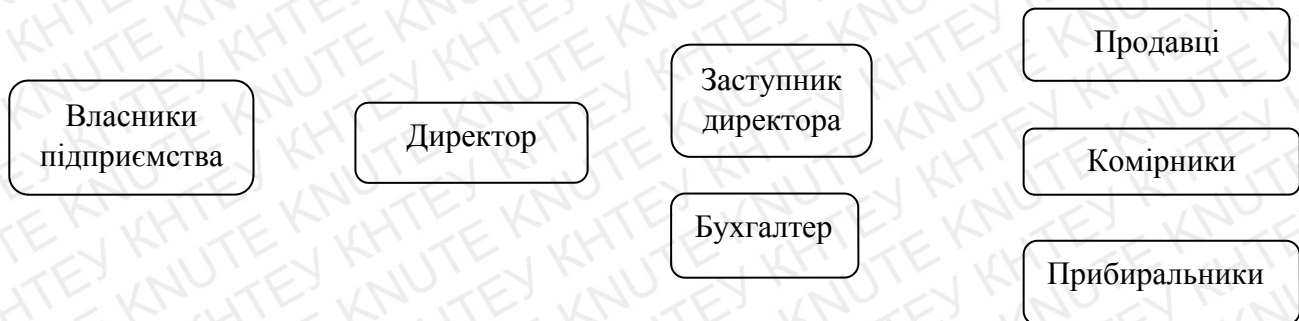


Рис. 1.3. Організаційна структура ТОВ «Офіс Бухгалтера»

Підприємство здійснює бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичну звітність і представляє її органам державної статистики. Відповідальність за стан обліку та своєчасність подання звітності покладається на директора та бухгалтера ТОВ «Офіс Бухгалтера».

Виконавчий орган Товариства (Директор) керує щоденно діяльністю Товариства. Він уповноважений вирішувати усі завдання, що торкаються діяльності Товариства.

На Товаристві існує чіткий розподіл функціональних обов'язків, хоча організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю не передбачений. На Товаристві вже давно не використовують ручну обробку облікової інформації, а застосовується комп'ютерна обробка.

Що стосується системи оподаткування, то ТОВ користується загальною системою оподаткування. Згідно з Законом України «Про систему оподаткування», вона складається з сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. Розмір та порядок обчислення та сплати податків встановлюється окремими нормативно-правовими актами.

На підприємстві використовується автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку, зокрема доходів від операційної діяльності, з використанням програми «1С. Бухгалтерия 8.3».

Для того, щоб мати уявлення про економічний стан підприємства ТОВ «Офіс Бухгалтера», треба навести ряд економічних показників.

Набір економічних показників, що характеризують фінансовий стан і активність підприємства, передбачає розрахунок таких груп індикаторів: ліквідності, рентабельності, платоспроможності, фінансової стійкості.

Методика аналізу така: попередньо ознайомитись з результатами роботи підприємства; розрахувати основні показники; порівняти розраховані значення з нормативними. Для аналізу використовується Фінансова звітність «Баланс» та «Звіт про фінансові результати», які наведено в Додатку.

Джерела платоспроможності (ліквідності) відображають можливість клієнта погасити короткострокову заборгованість своїми засобами. Під час обчислення цих показників за базу розрахунку беруть короткострокові зобов'язання. Один з показників групи ліквідності - коефіцієнт абсолютної ліквідності. Нормативним вважається значення від 0,1 до 0,2. Більш низький показник вказує на те, що компанія не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром. Значення вище нормативного також може вказувати на проблеми в компанії і свідчити про неефективну стратегію управління фінансовими ресурсами.

Показники ділової активності характеризують, наскільки ефективно клієнт використовує свої кошти. До них відносять різні показники оборотності, серед таких показників варто виділити коефіцієнт оборотності запасів. Значення показника свідчить про кількість оборотів, що здійснили запаси за рік. Нормативне значення цього показника коливається від 8-18, але слід враховувати, що постійне збільшення оборотності говорить про те, що відбувається стабільне вдосконалення політики управління запасами.

Показники рентабельності характеризують прибутковість діяльності підприємства, що дозволяє приблизно спрогнозувати, на скільки зросте чистий прибуток компанії при підвищенні рівня збуту на гривню. Як такого нормативного значення показника немає. Від'ємне значення говорить про деградацію компанії. Високе значення говорить про сильне ринкове положення, цінності послуги або товару компанії, хороше управління.

Одним з найважливіших показників підприємства є показник (коефіцієнт)

фінансової стійкості. Нормативне значення знаходиться в межах 0,7-0,9. Високе значення показника говорить про гарні перспективи розвитку компанії, низький ризик банкрутства. Низьке значення говорить про те, що існує певний ризик втрати платоспроможності (за умови, що доступ до короткострокових зобов'язань буде обмеженим).

Особливу увагу слід приділити показникам платоспроможності – коефіцієнтам автономії та покриття. Мінімальне (нормативне) значення коефіцієнта автономії $K_{авт} > 0,5$. Збільшення коефіцієнта автономії свідчить про більшу фінансову незалежність, підвищення гарантії погашення підприємством своїх зобов'язань. Отже, що більший коефіцієнт автономії, то кращий фінансовий стан підприємства. Коефіцієнт покриття показує, скільки грошових одиниць оборотних активів припадає на кожну грошову одиницю поточних зобов'язань. Нормативне значення коефіцієнта $K_{п} > 1$. Отже, підприємство вважається платоспроможним, якщо його загальні активи перевищують поточні зобов'язання. У цьому разі у підприємства стійкий фінансовий стан і воно може своєчасно погасити свої платіжні зобов'язання.

У розрахунках показників платоспроможності, ліквідності, обсягу оборотного капіталу визначається дебіторська заборгованість і запаси. Від того, наскільки швидко вони перетворюються у готівку, залежить фінансовий стан підприємства, його платоспроможність. З метою визначення цієї ситуації на підприємстві обчислюється оборотність рахунків дебіторів, що розраховується як відношення виручки від реалізації до суми заборгованості. Чим вищий цей показник, тим швидше дебіторська заборгованість перетворюється у готівку. Інформаційною базою для оцінки фінансового стану підприємства є дані Звіту про фінансовий стан підприємства (форма №1), Звіту про прибутки і збитки (форма №2).

Таким чином, маючи показники з Фінансової Звітності ТОВ «Офіс Бухгалтера», наведеної в Додатку Г, розрахуємо показники фінансового стану даного підприємства. Отримані результати представлено в таблиці 1.10

Таблиця 1.3

Показники фінансового стану ТОВ «Офіс Бухгалтера»

Показник	Рік					Норматив
	2013	2014	2015	2016	2017	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,009	0,1	0,1	0,09	0,02	0,1-0,2
Коефіцієнт фінансової стійкості	-	0,38	0,46	0,23	0,24	0,7-0,9
Коефіцієнт оборотності запасів	504,46	175,91	296,95	97,25	49,6	-
Коефіцієнт автономії (платоспроможності)	0	0,38	0,41	0,23	0,24	більше 0,5
Коефіцієнт покриття (платоспроможності)	0	1,6	1,6	0,98	1,1	більше 1
Рентабельність продажів, %	4,1	7,12	15,08	14,57	9,3	більше 1

Аналіз Звіту про фінансовий стан ТОВ «Офіс Бухгалтера» в динаміці за п'ять років дає змогу зробити висновки про те, що показники відображено згідно реальним даним. Також ми бачимо, зростання таких показників, як коефіцієнт абсолютної ліквідності на 122,2 % з 2013 по 2017 рік, рентабельність продажів на 126,83 % з 2013 по 2017 рік, коефіцієнт фінансової стійкості – 4,35 % з 2016 по 2017 рік, коефіцієнт автономії - 4,35 % з 2016 по 2017 рік, коефіцієнт покриття – 12,24 % з 2016 по 2017 рік та зниження показника оборотності запасів на 90,17 % з 2013 по 2017 рік. Це свідчить про зростання ефективності діяльності підприємства.

Наявність даних на початок та кінець періоду дає можливість аналізу балансу. Цей аналіз проводять, як правило, у два етапи. На першому етапі проводиться аналіз основних тенденцій, а на другому етапі - докладний аналіз з використанням фінансових коефіцієнтів. З метою виявлення основних тенденцій проводять вертикальний та горизонтальний аналіз балансу.

Горизонтальний аналіз — це аналіз змін в часі статей балансу. Вони, як правило, фіксуються у відсотках до попереднього періоду.

Висновки, які можна зробити, виходячи з отриманих даних, наступні:

1. Дохід підприємства скоротився на 38,05. Така небажана тенденція для підприємства обумовлена насамперед стрімким зростом собівартості товарів.
2. Підприємству вдалося скоротити витрати на 2,32%.

Вертикальний аналіз — це аналіз змін в часі долі кожної із статей балансу у спільному об'ємі активів (пасивів). За результатами вертикального і горизонтального аналізу структури балансу вже можливо робити попередні висновки. Вертикальний аналіз дозволяє зробити висновок про структуру балансу та проаналізувати динаміку цієї структури. Технологія вертикального аналізу полягає в тому, що спільну суму активів підприємства (при аналізі балансу) та виручку приймають за сто відсотків, и кожену статтю фінансового звіту представляють у вигляді відсоткової долі від прийнятого базового значення.

Представлені результати вертикального аналізу балансу дозволяють зробити наступні висновки:

1. Доля оборотних активів ТОВ «Офіс Бухгалтера» складає близько половини активів підприємства, причому з кожним роком вона зростає. Це відбувається за рахунок збільшення долі грошових коштів. Для оптового підприємства це може означати збільшення оборотності коштів, що підтверджує аналіз коефіцієнтів фінансового стану ТОВ «Офіс Бухгалтера», наведений у таблиці 1.10.
2. Доля необоротних активів(основних засобів) зменшується за рахунок зносу.
3. Доля короткострокових (поточних) зобов'язань збільшується. Цього досягнуто завдяки зниженню оборотності кредиторської заборгованості, що ми теж бачимо з таблиці 1.10.
4. Власний капітал знаходиться на рівні 24,78% від суми Пасивів ТОВ «Офіс Бухгалтера», його доля зросла на 4,35%, що відбулося за рахунок прибутку. Це підтверджено показником рентабельності діяльності підприємства, теж наведеного в таблиці 1.10. Можна констатувати те, що банкрутство даній компанії не загрожує.

Отже, аналізуючи показники вертикального аналізу фінансових результатів, робимо наступні висновки, що матеріальні витрати в 2017 році взагалі зникли. Дуже зросла доля собівартості реалізованих товарів, на 283,63%, у 2017 році в порівнянні з 2013 роком та на 146,57% в порівнянні з 2016 роком. Доля чистого

доходу у 2017 році зросла на 299,9 % в порівнянні з 2013 роком та на 138,05 % в порівнянні з 2016 роком. Доля чистого прибутку по відношенню до виручки, збільшилась на 680,04% в порівнянні з 2013 роком. Якщо порівнювати з 2016 роком вона склала 88,11%. Підприємству потрібно проводити постійний контроль та аналіз показників діяльності за для того, щоб підвищувати прибутковість за рахунок зменшення витрат.

Висновки до розділу 1

Діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами матеріальних, трудових, інформаційних, грошових та інших ресурсів. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» впродовж їх історичного розвитку дозволило узагальнити й наочно показати еволюцію розвитку знань щодо сутності й змісту категорії «витрати». Оскільки об'єктом наукового пошуку є витрати підприємств торгівлі, адаптуємо надане визначення категорії «витрати» стосовно підприємств оптової торгівлі.

Вважаємо, що витрати підприємств оптової торгівлі – це достовірно оцінена в грошовому вираженні сума затрат ресурсів (матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових), які протягом звітного періоду використовуються підприємством для здійснення торговельно-виробничої діяльності, що співвідноситься з доходом підприємства для отримання якого була здійснена. Розуміння економічної сутності та ролі витрат у торговельному процесі має важливе значення для ефективного управління ними і є основою науково обґрунтованої класифікації витрат за певними критеріями.

Під витратами операційної діяльності розуміються виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів на здійснення операційної діяльності. Вони є витратами звітного періоду і включаються до Звіту про фінансові результати.

Витрати операційної діяльності є основною складовою витрат підприємства. До них входять виробнича собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки щодо

методики проведення контролю витрат на підприємстві. Огляд нормативних актів та спеціальної літератури дав можливість глибше ознайомитися з особливостями становлення та розвитку обліку та аудиту в Україні, порівняти національні та міжнародні стандарти, порівняти нормативні акти за обсягами їх впливу та перевірити на відсутність суперечностей між ними, визначити межі дії нормативних актів, вимоги та інші особливості необхідні для написання роботи. Проте проаналізувавши ряд нормативної і спеціальної літератури з обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства можемо підсумувати, що гострою є постійна зміна нормативних документів. Щодо спеціальної літератури можна сказати, що публікації з обліку витрат велика кількість. Проте залишається не дослідженим питання обліку, контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.

На основі результатів вертикального аналізу ТОВ «Офіс Бухгалтера» керівництву можна зробити наступні рекомендації. Безумовно, що можливості такого виду аналізу надзвичайно обмежені в умовах сильної інфляції, яку ми спостерігаємо в теперішній час в Україні. Та, не зважаючи на це, діяльність ТОВ «Офіс Бухгалтера» має добрі тенденції і буде мати удосконалюючи досвід попередніх років, в яких було отримано прибуток від основної діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Фінансовий облік витрат операційної діяльності підприємства

Витрати періоду - це витрати, які прямо не пов'язані з виготовленням конкретного товару, тому не включаються у виробничу собівартість, а належать до того періоду, в якому вони були здійснені. Пункти 17 – 26 НП(С)БО 16

«Витрати» регламентують склад таких витрат. Згідно стандарту до витрат періоду відносяться адміністративні витрати - рахунок 92 «Адміністративні витрати», витрати на збут - рахунок 93 «Витрати на збут» та інші витрати операційної діяльності - рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». В п. 21 регламентовано групування витрат операційної діяльності за наступними економічними елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати операційної діяльності [5, с.570].

Облік витрат періоду різниться в залежності від розміру підприємства, ми почнемо з обліку витрат періоду малого підприємства. Витратам періоду в Плані рахунків відведено 8 клас «Витрати за елементами» для узагальнення інформації про витрати підприємства за елементами, здійснені протягом звітного періоду. У підприємств, які здійснюють облік витрат тільки із застосуванням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», витрати операційної діяльності збираються на рахунках 80-84, а всі витрати пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю, а також витрати, які виникли за надзвичайних подій - на рахунку 85 «Інші затрати». Прямі витрати операційної діяльності за елементами списуються на рахунок 23 «Виробництво», а всі інші витрати, в тому числі з кредиту рахунку 85 «Інші затрати», списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». Використовувати тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами» мають право суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Разом з тим, вести облік витрат лише на рахунках класу 8 доцільно за невеликої кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності [7, с.471].

Суб'єкти малого підприємництва (далі-СМП) незалежно від видів діяльності, можуть використовувати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій СМП. У спрощеному Плані рахунків для відображення витрат за елементами призначено два рахунки: 84 «Витрати операційної діяльності», 85 «Інші затрати». Для відображення інформації про витрати діяльності призначені рахунки класу 9 «Витрати

діяльності». Підприємство має вибір використовувати лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами» або класу 9 «Витрати діяльності» чи рахунки двох класів одночасно. На практиці спостерігається тенденція використання одночасно рахунків 8-го і 9-го класів великими підприємствами при автоматизації облікового процесу для накопичення інформації про витрати і за елементами, і за статтями. При цьому може бути застосована схема: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками або на рахунок 23 «Виробництво», якщо витрати пов'язані з виробничою діяльністю підприємства. Приклад обліку витрат з одночасним використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» та лише класу 8 наведено у Додаток Г. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Облік адміністративних витрат Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначено, що до адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати" [9, с.544].

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). Аналітичний облік ведеться за статтями витрат. Типова кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат наведена у Додаток Е.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають:

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

Щомісячне списання адміністративних витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії. Для узагальненого обліку адміністративних витрат використовують при журнально-ордерній формі обліку журнал-ордер №5, а при спрощеній формі обліку — відомість В-3 [17, с.3].

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

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

На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати". До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання

основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг [20].

Типова кореспонденція рахунків по обліку витрат на збут наведена у Додатоку Ж.

До інших витрат операційної діяльності включаються:

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

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство у відповідності із Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти» відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 «Сумнівніта безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість.

На субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-кому-нальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо [26, с.943].

Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним

законодавством. Типова кореспонденція рахунків по обліку інших операційних витрат наведена у Додатку 3.

До інших операційних витрат включаються:

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

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом списання на рахунок 79 "Фінансові результати". Первинними документами, які використовуються для відображення інших операційних витрат виступають:

- по основних засобах - 2Розрахунок амортизації основних засобів», «Інвентаризаційний опис основних засобів»;
- по виробничих запасах – «Лімітно-забірна картка», «Накладна, вимога на відпуск (внутрішнє розміщення) матеріалів», «Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей»;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах – «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- грошових коштів – «Видатковий касовий ордер», виписка банку, «Акт інвентаризації наявності грошових засобів»;
- заробітної плати – «Табель обліку використання робочого часу», а також складена на його підставі «Розрахунково-платіжна відомість».

Щомісячне списання інших витрат операційної діяльності на результати від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії [38, с.656].

Розглянувши дослідження питання прозорості та доречності економічної інформації про витрати від операційної діяльності підприємств, що формуються у системі бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності різними вченими можна зробити висновки, що воно не є повністю вирішеними, що негативно впливає на становлення у підприємства статусу надійного ділового партнера на ринку. Тому реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні потребують упровадження нових і вдосконалення наявних інструментів для відображення їх в обліку. Так як для вітчизняних практиків управління витратами є досить новим аспектом знань, зауважимо, що витрати не можна розглядати як твердо фіксований показник, вони можуть бути і повинні стати об'єктом управління, щоб успішно діяти на ринку. Для цього необхідно передбачити розмір витрат і спрогнозувати можливі результати на виході реалізації продукції (робіт, товарів, послуг).

Проаналізувавши запропоновані різними вченими шляхи удосконалення обліку ми розробили свою власну аналітику, детальніше представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут

Назва рахунка	Призначення рахунка
Рахунок 92 «Адміністративні витрати»	Ведеться облік загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства.
Рахунок 921 «Витрати апарату управління»	На рахунку ведеться облік витрат на оплату праці, відпусток, соціальні відрахування.
Рахунок 922 «Витрати на загальногосподарські потреби»	На рахунку ведеться облік витрат на витрати на канцелярію, комунальні послуги використовувані апаратом управління.
Рахунок 93 «Витрати на збут та супутні послуги»	На рахунку ведеться облік витрат пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, витрати, які виникають унаслідок операцій, що забезпечують здійснення основної діяльності або з'являються внаслідок її проведення.
Рахунок 931 «Витрати на збут»	На рахунку ведеться облік витрат пов'язаних з реалізацією продукції, витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут.
Рахунок 932 «Витрати на маркетинг та рекламу»	На рахунку ведеться облік витрат на маркетинг, рекламу.
Рахунок 933 «Витрати на супутні послуги»	На рахунку ведеться облік витрат на придбання товарів, їх подальшу обробку та доставку до кінцевого споживача, витрати на дослідження й розробки.

Наразі гостро стоїть питання процесу формування інтегрованої звітності, як нового елемента облікової системи, в основі якої лежить коротке та точне подання інформації, адже сучасна практика ведення обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат недостатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ділового партнерства підприємств. Важливе значення для ідентифікації інтегрованої звітності як нового елемента облікової системи є її орієнтація на виявлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу. Дана характеристика знайшла особливу прихильність серед компаній в тих країнах, де існують історичні традиції функціонування підприємств, а їх репутація і досвід є однією з визначальних цінностей. У таких країнах є досить поширеним здійснення довгострокових інвестицій, внаслідок

чого інвестори, як користувачі бухгалтерської звітності, мають власні специфічні потреби в обліковій інформації, що необхідна їм для прийняття інвестиційних рішень.

На нашу думку потрібно узагальнити на 92 рахунку «Адміністративні витрати» інформацію про витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та відрядження – субрахунок 921 «Витрати апарату управління», субрахунок 922 «Витрати на загальногосподарські потреби» на якому буде вестись облік господарських потреб апарату управління. Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» віднести до рахунку 93, як субрахунок 933 «Витрати на супутні послуги». Рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно перейменувати на «Витрати на збут та супутні послуги» та виділити такі субрахунки: 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу і маркетинг», 933 «Витрати на супутні послуги». Ми вважаємо, що такий поділ рахунків в подальшому дуже допоможе в організації обліку операційних витрат в оптовому підприємстві, принесе економічні вигоди та виведе бухгалтерський облік на новий рівень, цікавий для міжнародних зовнішніх користувачів облікової інформації.

Отже, витрати операційної діяльності є основною складовою витрат підприємства. Облік витрат операційної діяльності пов'язаний в бухгалтерському управлінському обліку з витратами за елементами. Економічним елементом прийнято називати первинний однорідний вид витрат на виробництво і реалізацію продукції, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини. На нашу думку, для простоти ведення обліку витрат операційної діяльності підприємство має використовувати на вибір лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами» або класу 9 «Витрати діяльності», адже так інформація буде чітко подана та в повному обсязі відповідно до статей витрат.

2.2 Узагальнення інформації про витрати операційної діяльності у фінансовій звітності підприємства

При веденні бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності обробка та оформлення первинних документів має велике значення для ведення

безпомилкового та прозорого обліку. Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документування - це основа бухгалтерського обліку, що передбачає відображення в документах всіх господарських операцій та фактів господарської діяльності, проте ми зосередимося на документуванні операцій, що підтверджують витрати [11, с.351].

Бухгалтерський документ - письмове свідцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій.

У Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88, зазначено, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.

Якщо у первинному документі немає будь-якого обов'язкового реквізиту такий документ недоказовий і не може бути підставою у бухгалтерському обліку. До оформлення первинних бухгалтерських документів ставлять вимоги перелічені в Додатку И [81, с.38].

Велике значення у виконанні цих вимог мають уніфікація та стандартизація документів.

Документальне оформлення операцій, що підтверджують витрати можна розподілити на чотири частини: з обліку витрат праці; предметів праці; засобів праці; виходу продукції (витрати сировини) за центрами витрат. Всі документи

що підтверджують такі витрати мають показник норми таких витрат або їх можна порівняти з нормами прописаними в інших документах для таких витрат.

Тобто обов'язковою підставою для відображення в бухгалтерському та податковому обліку перебігу події, якою є витрати, є належним чином оформлені документи, які б засвідчували факт та дату настання такої події. Документи виступають підтвердженням того, що на підприємстві мала місце подія здійснення витрат і дають можливість провести відповідні зміни в обліку.

Виходячи з того, що є багато галузевих відмінностей, особливостей кожного підприємства окремо і великої різниці між видами діяльності, ми проведемо в роботі розгляд документування витрат виробництва, витрат оплати праці та документування браку у виробництві підприємства які є найбільш уживаними витратами підприємств усіх сфер діяльності.

Погоджені з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право отримувати зі складів матеріали, а також зразки їх підписів мають бути передані цехами (іншими структурними відділами) підприємства відповідним особам, що здійснюють вказаний відпуск матеріалів зі складів [1, с.14].

В первинних облікових документах на відпуск матеріалів зі складів підприємства в підрозділі вказується назва матеріалу, кількість, облікова ціна, сума, а також призначення: номер та назва замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого відпускаються матеріали, або номер та назва затрат. Підприємство може здійснювати відпуск матеріалів чи їх окремих груп, видів своїм підрозділам без вказівки призначення – відпуск матеріалів враховується як внутрішнє переміщення, а самі матеріали вважаються у підзвіті підрозділу, що їх одержав. На фактично витрачені матеріали підрозділ – одержувач складає акт витрат, в якому вказується назва, кількість, облікова ціна і сума за кожною позицією, номер та назва замовлення для виготовлення якого їх було витрачено, або номер та назва затрат, кількість та сума за нормами витрачання, кількість та сума витрат над норму та причини таких витрат; за потреби вказується кількість виготовленої продукції або об'єми виконаних робіт. У звіті дається пояснення перевитрат чи економії по матеріалам. Списання матеріалів з підзвіту

відповідного підрозділу підприємства та віднесення їх вартості на затрати виробництва (в залежності від того, на які цілі витрачено матеріали) здійснюються на основі вище зазначеного акту [14, с.40].

Відпуск матеріалів зі складів підприємства на виробництво, як правило, має здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Ліміти на відпуск матеріальних цінностей у виробництво встановлюється заводським службами планування за участі відповідних технічних служб та відділу матеріально-технічного постачання на основі діючих норм витрат матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства, з урахуванням залишків матеріалів на початок та кінець періоду планування.

Первинними обліковими документами по відпуску матеріалів зі складів підприємства в підрозділи є лімітно-забірні карти (типова форма № М-8, № М-9), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10). Зразки вказаних форм затверджено наказом Мінстату №193. Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства можна окрім затверджених форм первинних облікових документів застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів по руху виробничих запасів. При цьому зазначені форми мають містити обов'язкові реквізити, передбачені статтею 9 Закону про бухгалтерський облік.

Лімітно-забірні карти передбачені для відпуску матеріалів, що систематично використовуються для виготовлення продукції (виконання робіт і послуг), а також для контролю за дотриманням лімітів. Лімітно-забірні карти (типові форми № М-8, № М-9) виписуються відділом матеріально-технічного постачання в двох примірниках: один після складання карти та реєстрації в журналі передається під розписку цеху – одержувачу матеріалів, а інший – складу чи коморі цеху не пізніше першого числа місяця, наступного за звітним. По закінченню місяця всі лімітно-забірні карти закриваються, підраховуються і підписуються керівником виробничо-розподільчого бюро цеху. Оформлені

лімітні карти мають надійти в бухгалтерію по графіку, але не пізніше першого числа наступного за звітним місяця [21, с.706].

У випадку відпуску матеріалів понад ліміт в первинних облікових документах (лімітно-забірних картах, актах-вимогах на заміну (додатковий відпуск) матеріалів) проставляється штамп чи надпис «Понад норму». Відпуск матеріалів понад норму здійснюється при наявності дозволу керівника чи осіб уповноважених ним на це і на документах вказуються причини понаднормового відпуску матеріалів. До наднормового відпуску матеріалів відноситься додатковий відпуск пов'язаний з виправленням чи відновленням браку і покриттям перевитрат матеріалів. При заміні матеріалу, передбаченого для даного виробу технологією, іншим матеріалом оформлюється акти-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів. Для правильного обліку та аналізу в цілях узагальнення відхилень від норм витрачання сировини та матеріалів на кожному підприємстві мають встановлюватися робочі переліки причин і винуватців відхилень відповідно до специфіки даного виробництва.

Відпуск матеріалів на загальновиробничі потреби і на утримання обладнання з цехової комори здійснюється безпосередньо механіку, енергетику, начальнику бюро інструментального господарства під їх розписку у вимозі. Повернення підрозділами підприємства на склад невикористаних матеріалів оформляється накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів чи лімітно-забірними картами. Якщо ці матеріали були списані у виробництво, їх вартість відноситься на зменшення відповідних затрат. Підрозділи підприємства щомісячно складають звіти про наявність та рух матеріальних цінностей, які разом з іншими документами по обліку затрат на виробництво передаються в бухгалтерську службу чи інший підрозділ відповідно до затвердженого плану документообігу.

Для контролю за використанням та рухом напівфабрикатів складають оперативний баланс руху напівфабрикатів, в якому за кожним видом відображають залишок в цеху на початок місяця, надходження за місяць, витрачання за місяць та залишок на кінець місяця [81, с.16].

Для розподілу вартості відпущених у виробництво та на інші цілі запасів за видами продукції (робіт, послуг), статтям витрат підприємство щомісячно складає відомість розподілу витрат матеріалів. У вказаній відомості матеріальні затрати приводяться у розрізі цехів та інших підрозділів з розподілом по рахункам обліку затрат, а всередині їх – за замовленнями (виробами, видами продукції, роботам, послугам) і статтям витрат. Дані відомості не завжди характеризують фактичне витрачання матеріалів, одержаних зі складів, бо вони можуть бути не одразу використані за призначенням. Фактичним рівнем витрачання матеріалів у виробництві вважається їх безпосереднє використання у процесі виробництва. Тому відпуск матеріалів розглядається як переміщення матеріалів. Необхідно враховувати залишки матеріалів, що знаходяться в цехах до кінця кожного місяця, які не підлягали обробці і відновити їх вартість на рахунок 20 «Виробничі запаси», списавши з рахунку 23 «Виробництво».

Первинним документом передбаченим для корегування незавершеного виробництва в цеху на вартість залишку необроблених матеріалів, є акт залишків матеріалів та напівфабрикатів, не задіяних в обробці які належать віднесенню у підзвіт цеху. Згідно даних акту здійснюється бухгалтерський запис методом «червоне сторно» для зменшення затрат звітного місяця в кореспонденції рахунків: дебет 23 «Виробництво» та кредит 20 «Виробничі запаси». Першим числом наступного місяця ця ж сума в розрізі найменувань матеріальних затрат записується в прихід цеху без відображення на складі [14, с. 45].

Виробіток це показник рівня продуктивності праці, що є відношенням кількості виробленої продукції (робіт, послуг) до одиницю часу, або кількості продукції (робіт, послуг), у відношенні на одного середньооблікового працівника або робітника за рік, квартал, місяць. В залежності від особливостей роботи підприємства в цехах (на ділянках) для обліку виробітку продукції і витрат на заробітну плату застосовуються різні варіанти обліку та форми первинних документів. Це можуть бути: звіт про виробіток та прийняття робіт; маршрутний лист (маршрутна карта); відомість про виробіток; наряди та інші документи.

Звіт про виробіток застосовується в умовах поточно-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи та на поточних лініях з вільним ритмом, при умові закріплення операцій за кожним працівником. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) здійснюється на зворотній стороні звіту.

Маршрутна система обліку (маршрутні карти) застосовуються для продукції серійного виробництва, в якому рух деталей в процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями. Маршрутний лист (маршрутна карта) є документом, що супроводжує партію деталей в процесі їх виробництва за операціями їх обробки в цехах. В залежності від умов роботи підприємства маршрутні листи можуть застосовуватися у поєднанні зі звітами про виробіток продукції за зміну. В такому випадку кошторисний звіт виконує роль розрахункового документу, в якому щоденно з маршрутних листів записуються результати технічного прийняття продукції за кожною операцією [21, с.707].

Облік виробітку та нарахування заробітної плати за робочими нарядами на відрядну роботу доцільно застосовувати на підприємствах з індивідуальним та малосерійним типами виробництва і для обліку виконаних ремонтних робіт. Наряди на відрядну роботу можуть бути: індивідуальними (на одного працівника); колективними (на групу працівників). У випадку, якщо на підприємстві немає прив'язки працівника до конкретних виробничих завдань і облік використаної робочої сили ведеться погодинно – застосовують табель обліку використаного робочого часу (типові форми № П-12, № П-13 або № П-14) за кожним відділом окремо.

При наявності великої кількості первинних документів по обліку виробітку працівників застосовуються також накопичувальні картки обліку виробітку та заробітної плати (типова форма № П-55) чи накопичувальна картка обліку заробітної плати (типова форма № П-56), затверджені наказом Мінстату № 144.

Під витратами на оплату праці в межах норм розуміють плату за фактично виконану роботу, у відповідності з установленим на підприємстві технологічним процесом, діючими нормами та розцінками. Відхилення від норм вважається

оплата додатково виконаних операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом і викликаних відхиленнями від нормальних умов виробництва (доплата за роботу понаднормово, оплата простоїв та інше). При розрахунку і виплаті доплат можливе застосування: листа на доплату – у випадку здійснення передбачених на підприємстві доплат; наряду на відрядну роботу з розпізнавальним знаком – при оплаті додаткових операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом. Фактичні витрати на оплату праці, що включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), відображаються за статтями калькуляції «Основна заробітна плата виробничих працівників», «Додаткова заробітна плата виробничих працівників», а також по комплексній статті калькуляції у складі загальновиробничих витрат, з під розподіленням їх на заробітну плату згідно нормам та відхиленням від них.

Для обліку та аналізу технологічних втрат цеху та на ділянках рекомендується вести по кожній операції Журнал обліку деталей та складальних одиниць. На виявлений у виробництві кінцевий чи виправний брак відділом технічного контролю складається акт (оповіщення) про брак чи відомість обліку браку, в якій фіксується декілька фактів браку. Зразок двох сторін [11, с.353].

Сировина, матеріали та покупні напівфабрикати, обумовлені низькою якістю матеріалів чи напівфабрикатів та забраковані в процесі виробництва з вини постачальника, оформлюються, крім акту, спеціальним документом для пред'явлення претензії постачальнику. Порядок оформлення браку з вини постачальників та пред'явлення до них претензій встановлюється з урахуванням конкретних умов договору на поставку сировини, матеріалів, напівфабрикатів, виробів.

На основі актів про брак та первинних документів по обліку виробітку складається Звіт про собівартість браку у звітному місяці (чи за коротші проміжки часу), в якому визначається сума втрат від забракованої продукції з вказівкою видів продукції та винних осіб.

Остаточна забракована продукція визначається запасами підприємства та зараховується на баланс підприємства за справедливою вартістю на субрахунок

209 «Інші матеріали». Облік та узагальнення інформації про брак у виробництві здійснюється на рахунку 24 «Брак у виробництві», в якому по дебету відображають невикористаного та кінцевого браку, а також витрати на виправлення браку, а по кредиту – суми, що включаються в затрати на виробництво як втрати від браку та суми зменшення втрат від браку. Аналітичний облік по рахунку 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництв та бракованої продукції (робіт, послуг) та статтям витрат, а також винним особам.

Як видно з вище розглянутого матеріалу – документування операцій, що підтверджують витрати в достатній мірі регламентовано на законодавчому рівні типовими формами і дає можливість правильно і в повному обсязі обліковувати витрати, проводити поточний аналіз та запобігання перевитрачанням, контролювати всі процеси виробництва [1, с. 16].

Для наочності відображення того, який шлях проходять витрати від первинних документів до форм звітності, ми почнемо з розгляду облікових регістрів. Для узагальнення інформації за окремими статтями загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат, а також інших витрат операційної діяльності призначено Журнал 5. Крім цього він містить дані про надзвичайні витрати. У Журналі 5 відображаються дані за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та всіх рахунків дев'ятого класу (90-99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі витрати), а також тих, які переносяться з інших Журналів.

У випадку коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат Журнал 5А, який відрізняється лише тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами. При цьому дебетуються рахунки 80 «Матеріальні затрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», а кредитуються рахунки матеріальних витрат (20, 22), витрат майбутніх періодів (39), витрати на оплату праці (66), відрахування на соціальне страхування (65) та переносяться дані з інших Журналів. Після відображення витрат за елементами в розділі III Б, дані переносяться в розділ III А – витрати діяльності.

Підсумкові обороти за рахунками класу 8 будуть надавати інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати.

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

Дані Журналів 5 (5А) використовуються для складання Звіту про фінансові результати, в якому згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво реалізованої продукції, але й всі операційні витрати [14, с.42].

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до річної фінансової звітності.

Підготування фінансової звітності виконується з дотриманням певних принципів, як наприклад періодичності чи послідовності, повний перелік яких наведено і визначено в п.18 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40]. Основа фінансової звітності – це складання Балансу (форма №1). Баланс - це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Щодо відображення затрат, то в статті «Основні засоби» відображається поряд з іншими показниками сума нарахованого зносу основних засобів. В статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво та незакінчені роботи, а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників по контрактам. В статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги» відображається заборгованість покупців чи замовників за надані їм продукцію, товари, роботи чи послуги. В складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце в даному звітному періоді чи попередніх періодах, але відносяться до наступних звітних періодів. У складі забезпечень майбутніх витрат та платежів відображаються нараховані в звітному періоді майбутні витрати та платежі

величина яких може бути визначена лише шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Знос необоротних активів відображається в рядку 032, а накопичена амортизація в 012, забезпечення виплат персоналу 400, зобов'язання з оплати праці 580 рядок.

Звіт про фінансові результати є наступною формою розкриття фінансової звітності, яку частково ми розглянули вище у відношенні заповнення даних з облікових регістрів. Звіт про фінансові результати - це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Нормативно регулює складання Звіту про фінансові результати НП(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». У вказаному положенні (стандарту) розкрито інформацію про визнання прибутків і витрат та елементи витрат операційної діяльності. У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, — операційної, фінансової та інвестиційної.

В статті «Адміністративні витрати» Звіту про фінансові результати відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. В статті «Витрати на збут» відображають витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції. В статті «Інші витрати операційної діяльності» відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, втрати від обезцінювання запасів та інші витрати, що виникли в ході операційної діяльності підприємства. В статті «Надзвичайні витрати» відображаються втрати від надзвичайних подій. Операційні витрати відображаються в II розділі Звіту про фінансові результати. Матеріальні затрати відображаються в рядку 230, витрати на оплату праці в 240, а на соціальні заходи 250. Рядок 260 призначено для відображення нарахованої амортизації, а 270 для інших операційних витрат. В НП(С)БО 3 показано зразок Форми №2 «Звіт про фінансові результати». Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток, який відповідно збільшує або зменшує величину власного капіталу підприємства і відображається у Звіті про фінансовий стан [7, с.471].

Примітки до річної фінансової звітності (Форма №5) є наступним документом фінансової звітності в якому відображаються затрати. Примітки до

фінансової звітності — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними стандартами. Хоч даний документ регулюється Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302, важливим є факт того, що даний наказ повністю спирається на положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Відносно відображення затрат, даний наказ спирається на НП(С)БО 16 «Затрати», а саме на абзац третій пункту 32.

Підприємство може подавати звіт використовуючи не всі частини даного документу виходячи зі специфіки діяльності. До цієї форми звітності потрапляють фінансові та інвестиційні витрати. Зразок Форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» є додатком до наказу Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302.

Отже, документальне забезпечення відіграє велику роль у веденні обліку. Аналізуючи все вище сказане ми можемо зробити висновок, що для достовірного відображення обліку, підприємству потрібно первинні документи складати у момент проведення кожної господарської операції відповідно до вимог.

2.3 Облік витрат операційної діяльності в системі управління підприємством

Сьогодні, враховуючи стрімкий розвиток економіки та зростання конкуренції, кожне підприємство знаходиться у постійній боротьбі за лідируючі

позиції на ринку. І тому, отримання прибутку та здобуття конкурентної переваги є першочерговою метою здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства. Підвищенню конкурентоспроможності та прибутковості підприємства сприяє правильно налагоджена та організована система управління.

Управління – це специфічний процес, що забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль і регулювання будь-якої діяльності, спираючись на інформацію про господарювання підприємств яку надає система бухгалтерського обліку [93, с.44]. Серед показників, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства дуже важливою економічною категорією, яка характеризує ефективність використання наявних ресурсів виробництва є витрати. Цей показник займає вагоме місце серед показників господарської діяльності та є необхідною умовою існування та повноцінного функціонування будь-якого підприємства. Успішне управління потребує детальної класифікації витрат - поділу їх на класи на основі загальних ознак об'єктів витрат і закономірних зв'язків між ними. Пошук нових та більш ефективних підходів до управління діяльністю, а саме до управління витратами та необхідність його удосконалення має таке актуальне значення в господарській діяльності підприємства.

В Україні управлінський облік не регламентується державними нормативними документами. Кожне підприємство може здійснювати його за самостійно розробленими системами та формами відповідно до аспектів діяльності. Термін "управлінський облік" ("Managerial Accounting") використовується не в усіх країнах світу, а переважно в англійськомовних. Наприклад, у Німеччині функції управлінського обліку виконує контролінг, у Франції – аналітична бухгалтерія. Зростання ролі управлінського обліку в сучасних умовах призвело до його інтеграції з іншими функціями управління, а саме з управлінським обліком. Починаючи з 2000 року в США, а згодом і в Україні, управління витратами розвивається як самостійна дисципліна. Управління витратами є необхідним елементом діяльності підприємства будь-якої форми власності [93, с.44]. І хоча на сьогодні, управління витратами, як єдиного

цілісного процесу, що визначає політику підприємства, в Україні практично не існує, мати такий підрозділ у системі управління для підприємства дуже важливо. Для прийняття оперативних та ефективних рішень керівникам необхідна повна, розгорнута та достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства, яку і зможе надавати відділ управління витратами. Тому, проблема необхідності стратегічного управління витратами з метою забезпечення ефективності підприємницької діяльності в умовах ринкової економіки залишається актуальною. Управління витратами потребує свого вдосконалення з метою підвищення ефективності господарювання. Вирішення цієї проблеми дозволить суттєво збільшити конкурентоспроможність підприємства.

Інформаційне забезпечення управління витратами підпорядковується, як класичній системі обліку, так і традиційній системі управлінського обліку. Система управління витратами розглядається науковцями в різних аспектах. Так, Косинська О. В. розглядає управління витратами як процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями та постійного контролю і стимулювання зниження їх рівня. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства. [94, с. 107]. Вона враховує необхідність класифікації витрат та їх контролю з метою оптимізації, але ж система управління витратами, на нашу думку, включає також їх планування та організацію обліку витрат.

Теж прослідковується і у С.Ф. Голова, який трактує управління витратами як принципово нову систему, яка акумулює та систематизує витрати і дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [27, с.808]. Більш чітко та детально говорить про управління витратами Л.В. Гусарова. Вона вважає, що процес управління витратами включає: планування рівня і структури витрат; організацію обліку витрат; контроль і аналіз рівня витрат; мотивацію керівників всіх структурних підрозділів підприємства до контролю за витратами та їх зменшенням та прийняття управлінських рішень [93, с.44]. І.Є. Давидович розглядає управління витратами як динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного

результату діяльності підприємства. [95, с.7]. Дана трактовка досить загальна, та не уточнює основних аспектів, які повинна включати в себе система управління витратами. Ці та інші автори, хоч і розглядають систему управління витратами у різних аспектах, однак всі вони приводять до того, що суттю управління витратами є доскональне та ретельне вивчення витрат та їх класифікація, планування, контроль, аналіз та організація витрат. Але система управління витратами не зводиться до їх обмеження і контролю - вона полягає в оптимізації витрат для отримання підприємством бажаного результату. Ціллю кожного підприємства є отримання прибутку. При цьому кожне підприємство намагається знизити витрати, але залишити належну якість товарів чи послуг, щоб залишатися конкурентоспроможними на ринку.

Чітка класифікація витрат є важливою передумовою правильної організації обліку і управління ними. Залежно від поставленої мети класифікація може здійснюватися за різними ознаками. Певні витрати можуть бути важливими для одного типу управлінських рішень і не братись до уваги для інших [20]. Класифікацію витрат за основними ознаками наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Класифікація витрат [20]

№ п/п	Ознака	Характеристика витрат
1	За визначенням фінансового результату	Вичерпані та невичерпані
2	За визначенням відношення до собівартості продукції	На продукцію за відповідний період
3	За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі та непрямі
4	За відношенням до процесу виробництва	Основні та загальновиробничі
5	За ступенем впливу обсягу діяльності на рівень витрат	Змінні та постійні
6	За відношенням до прийняття рішень	Релевантні та нерелевантні
7	За відношенням до варіантів дії	Дійсні та альтернативні
8	За контролем виконання	Контрольовані та неконтрольовані
9	За календарними періодами	Одноразові, поточні, довгострокові
10	За функцією управління	Виробничі, комерційні, адміністративні

Класифікація можлива і за іншими ознаками. Але всі витрати які несе підприємство безпосередньо впливають на кінцевий результат. Тому чим

ефективніша система управління саме витратами на підприємстві, тим успішнішим воно є.

Управління витратами - це складний економічний процес, цілеспрямований на формування оптимального рівня витрат підприємства. Правильно налагоджена система управління витратами допомагає економити наявні ресурси і отримувати максимальну віддачу від них.

Управляти витратами означає:

- 1) організувати облік витрат у відповідності до підрозділів;
- 2) аналізувати структуру витрат та її вплив на результати діяльності підприємства;
- 3) приймати обґрунтовані управлінські рішення;
- 4) планувати рівень витрат;
- 5) планувати прибуток з урахуванням обсягів здійснюваних витрат та змін у ринковому середовищі;
- 6) формувати дієву систему мотивації працівників до контролю та зменшення витрат;
- 7) контролювати рівень витрат та вживати заходи для їх зменшення.

Управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань його розвитку [96, с.67]. Основним завданням управління витратами є пошук найефективнішого способу використання наявних ресурсів, а саме оптимізація витрат.

Процес оптимізації діяльності підприємства - це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання, за яких підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами.[97, с 107].

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат та прийняття рішень щодо подальшої економічної політики

підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури. Де планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат; облік – передбачає спостереження, ідентифікацію вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства; аналіз здійснюється з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу відповідних факторів на їх рівень; організація та контроль – полягає у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності з метою відслідковування причин перевитрат або економії та виявлення відповідальних за це осіб; прийняття рішень у сфері витрат здійснюються з метою обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції, виборі техніки та технології, формуванні товарного асортименту підприємства тощо [98].

Виходячи з особливостей кожного підприємства та його видів діяльності керівники управлінських служб можуть застосовувати наступні напрямки оптимізації витрат, що були розроблені нами в результаті комплексного аналізу теми витрат.

По перше це налагодження самою системи управління витратами: скорочення ланковості управлінського апарату та організація детального обліку витрат. У механізмі управління витратами економічні принципи реалізуються через організаційну систему. Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, норми витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка має бути сумісна з організаційною і виробничою структурою підприємства. [92, с. 182]. Організація та деталізація

витрат дозволить фахівцям чітко виявляти де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються зайві перевитрати.

Якщо витрати розглядати як інструмент збільшення прибутку, то необхідно проаналізувати з метою оптимізації кожен з їх частин. Однією з вагомих частин витрат є витрати на оплату праці. Другий напрямок це оптимізація витрат на оплату праці. Заробітна плата є одним з елементів витрат, має свою структуру і утворює фонд оплати праці штатних працівників.

Резервами зниження витрат на оплату праці є підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації торговельних процесів, вдосконалення організації торгівлі і праці, а також покращення використання робочого часу за рахунок ліквідації можливих його втрат, підвищення рівня дисциплінованості та відповідальності працівників [100, с. 177].

Підвищення продуктивності праці можна забезпечити шляхом використання наступних пропозицій:

- механізація та автоматизація виробництва, застосування ефективної техніки та нових ефективних розробок, зміна або модернізація старого обладнання;
- впровадження у діяльність економічних методів управління, вдосконалення ціноутворення, фінансово-кредитного механізму та ін.;
- оптимізація чисельності працівників окремих професій, підвищення кваліфікації працівників, побудова ефективної системи матеріального стимулювання.

Для підвищення продуктивності праці важливим є її організація – підготовка робочого місця, забезпечення належної матеріально-технічної бази, раціональна організація робочого часу.

Ще однією вагомою частиною витрат є матеріальні витрати, що входять до собівартості продукції. Процес закупівлі сировини має також бути впорядкованим та організованим. Наступним напрямком оптимізації витрат є перегляд керівниками компанії процесу закупівлі. Необхідно проводити тендер серед постачальників та обирати найбільш вигідніші умови покупки сировини.

Потрібно проводити наскрізний аналіз логістичних каналів для виявлення поточного стану запасів та визначити шляхи їх можливого зменшення. У багатьох випадках цього можна досягти шляхом скорочення кількості складів або часткового їх об'єднання. [101, с.172].

Також необхідно удосконалити роботу відділу логістики (скорочення ланковості товаропросування і відстані перевезень). При раціональній організації процесу поставок зменшиться кількість складських запасів, в тому числі і обсяг готової, але не реалізованої продукції. Складські приміщення, що звільняться можна здати в оренду, таким чином розморозити частину грошових ресурсів.

Перегляд матеріально-технічної бази підприємства також можна розглядати напрямком оптимізації витрат: впровадження нової, прогресивної та інноваційної техніки та обладнання, застосуванням нових видів сировини і матеріалів, автоматизацією і механізацією виробничого обладнання.

Але цей напрям є досить неоднозначним та далекоглядним. Служба управління витрат повинна провести аналіз щодо економічної вигоди придбання нового або модернізації старого обладнання. Наведена аналітична інформація із розрахунками щодо придбання або модернізації обладнання допоможе керівникам прийняти вірні рішення щодо понесення таких витрат.

Наступний напрямок це вивчення та усунення причин браку. Ведення аналітичного обліку браку, його класифікація сприятиме його своєчасному виявленню, усуненню та запобіганню. Це призведе до зниженню собівартості за рахунок скорочення втрат від браку і інших непродуктивних витрат, що дасть можливість зменшити і більш раціонально використовувати відходи виробництва.

Ще одним заходом зниження витрат можна розглянути впровадження на підприємстві концепції ланцюга цінностей. Налагодження тісних зв'язків з постачальниками та покупцями. Ланцюг цінності представляє собою узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи з вихідних джерел сировини для постачальників даного підприємства аж до готової продукції, доставленої кінцевому покупцеві, включаючи обслуговування споживача. При цьому акцентується увага не тільки на процесах, що відбуваються

всередині підприємства, а й набагато ширше, виходячи за рамки конкретного підприємства. Суттєву перевагу підприємство може отримати, втрутившись у роботу постачальників і отримавши для себе певні переваги по витратах. З іншого боку, підприємство може поліпшити свої конкурентні переваги, приділивши увагу обслуговуванню клієнтів.

Аналізуючи ланцюжки цінностей, підприємство може підвищити свою конкурентоспроможність за рахунок виявлення прихованих резервів та подальшої оптимізації окремих видів своєї діяльності.

Для об'єктивного зіставлення витрат оптового підприємства необхідно дослідити існуючі методики й нормативи. Існують такі основні методологічні системи управління витрат: «стандарт-костинг», «директ-костинг», «таргет – костинг», метод ABC та інші. Ефективність управління витратами суттєво залежить від вибору методів й інструментів управління та від їхнього оптимального використання. Методи, які доцільно використовувати для ефективного управління, є способом впливу на витрати з метою виконання поставлених завдань та мети. Основним завданням управління витратами є пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою планування, калькулювання, обліку і контролю витрат внутрішньовиробничої діяльності.

Система управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функції повинні реалізовуватись через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат. Виконання всіх функцій управління по всіх елементах – це взаємодія керуючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління). Основним завданням системи управління операційними витратами є досягнення економії ресурсів та підвищення ефективності їх використання, що повинно забезпечити зниження собівартості й, відповідно, підвищення показників прибутку та рентабельності [102, с.161].

Для прикладу було проведено аналіз системи управління витратами на ТОВ «Офіс Бухгалтера» та сформовано механізм цієї системи, який полягає в наступному :

- організація обліку витрат відповідно до сучасних систем управління операційними витратами та створити інформаційну базу. Це необхідно для того, щоб правильно та вчасно зреагувати на зміни витрат на підприємстві і відповідно до цього прийняти необхідні рішення;
- проведення нормування витрат. Це робиться для того, щоб визначити граничні розміри окремих видів витрат;
- аналіз витрат. Це дасть змогу підприємству оцінити стан своїх витрат, а також оцінити ступінь раціоналізації здійснених витрат;

Ще одним завданням, що сприяє ефективному функціонуванню підприємства являється оптимізація витрат. Можна для підприємства запропонувати наступні заходи щодо оптимізації витрат підприємства:

1. Підвищення технічного рівня виробництва, яке забезпечується впровадженням нової, прогресивної технології, застосуванням нових видів сировини і матеріалів; використанням інноваційної техніки та обладнання; автоматизацією і механізацією виробничих процесів.
2. Вдосконалення організації виробництва і праці за рахунок зміни форм і методів праці, вдосконалення апарату управління, скорочення витрат на нього, а також зниження транспортних витрат.
3. Зміна обсягу і структури продукції. Це зміна номенклатури і асортименту; зниження матеріаломісткості і трудомісткості продукції.
4. Поліпшення використання природних ресурсів, застосування більш дешевих матеріалів, повторне їх використання, безвідходні технології виробництва.
5. Введення і освоєння нових цехів, виробництв і виробничих одиниць, диверсифікація виробництва.

6. Використання альтернативних методів зниження витрат: розмежування витрат на виробництво нестандартної продукції і продукції вищої якості; застосування єдиної системи калькулювання витрат на всіх стадіях життєвого циклу продукції; чітке виділення витрат на управління, підготовку і оновлення процесу виробництва і т.д.
7. Вивчення причин браку та зниження собівартості за рахунок скорочення витрат від браку і інших непродуктивних витрат, що дасть можливість скорочення і більш раціонального використання відходів виробництва.

Отже, основною складовою підприємства в системі управління витратами є саме механізми управління витратами компанії, де собівартості продукції та розподілу загальних витрат на змінні та постійні привертається найбільша увага. Базуючись на проведеному аналізі, на нашу думку, на підприємстві доцільно використовувати нормативну собівартість продукції за плановою номенклатурою, асортиментом та нормативами станом на початок планового періоду, при цьому використовуючи механізм калькулювання витрат на основі “директ-костінгу”, а саме, застосовуючи метод розрахунку “величини покриття” чи “точки беззбитковості”.

Висновки до розділу 2

Отже, облік витрат операційної діяльності пов'язаний в бухгалтерському управлінському обліку з витратами за елементами. Економічним елементом прийнято називати первинний однорідний вид витрат на виробництво і реалізацію продукції, який на рівні підприємства неможливо розкласти на складові частини. На нашу думку, для простоти ведення обліку витрат операційної діяльності підприємство має використовувати на вибір лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами» або класу 9 «Витрати діяльності», адже так інформація буде чітко подана та в повному обсязі відповідно до статей витрат. З метою деталізації інформації ТОВ «Офіс Бухгалтера» доречно ввести рахунки, такі як 921 «Витрати апарату управління», 922 «Витрати на загальногосподарські потреби», Рахунок

931 «Витрати на збут», Рахунок 932 «Витрати на маркетинг та рекламу», Рахунок 933 «Витрати на супутні послуги», а для достовірного відображення обліку, підприємству потрібно первинні документи складати у момент проведення кожної господарської операції відповідно до вимог.

Зменшення та оптимізація витрат завжди буде залишатися актуальною проблемою на будь-якому підприємстві. Раціонально функціонуюча система управління витратами, в результаті роботи якої приймаються рішення, спрямовані на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності, здобуття конкурентної переваги та підвищення прибутковості підприємства, сприятиме його успішності та процвітання. Підсумовуючи вищезазначене треба відмітити, що одним із основних засобів отримання більшого обсягу прибутку і досягнення конкурентної переваги є не просто зменшення, а саме оптимізація витрат. Проведений комплексний аналіз витрат підприємства визначає, що в ході господарської діяльності підприємства досягнення конкурентної переваги можливо здійснити через застосування наступних напрямів оптимізації:

- удосконалення системи управління витратами;
- оптимізація витрат на оплату праці та підвищення продуктивності праці;
- удосконалення процесу закупівлі;
- організація відділу логістики
- придбання нового або модернізації старого обладнання
- вивчення причин браку;
- впровадження концепції ланцюга цінностей.

Управління витратами підприємства - це ціла самостійна система і вона може більш ефективно працювати у тому випадку, коли наявні ресурси використовуються економно та раціонально. У цьому разі система може забезпечувати активний та системний пошук можливостей щодо зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

Для успішного функціонування підприємства, керівники повинні більше уваги приділити налагодженню системи обліку та управління витратами,

застосовувати нові заходи і напрями оптимізації витрат, необхідно вивчати і застосовувати досвід зарубіжних компаній.

Отже, управління витратами – це вміння економити ресурси і максимізувати віддачу від них. Тому витрати суб'єктів підприємництва або економічні витрати (як базова категорія економічної науки й бізнесу) необхідно аналізувати з позицій чітких методологічних орієнтирів, які б підказували дослідникам найкоротший шлях до істини, а в прагматичному плані сприяли їх оптимізації.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОПТОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Система показників, інформаційна база і основні методи контролю та аналізу витрат операційної діяльності підприємства

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає у всебічній оцінці рівня, динаміки та структури витрат, у обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного та комплексного і підходів. В основі системного підходу лежить дослідження об'єктів як системи, виявлення типів зв'язків, зведення елементів в єдину аналітичну систему [19, с.325].

Системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- вимірювання факторів і резервів оптимізації витрат;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів, раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів як системи з точки зору формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід виступає як принцип системного підходу. Він означає узгодження і одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів, визначення і вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень [19, с.325].

Комплексність економічного аналізу проявляється в трьох напрямках:

- по-перше, в процесі аналізу враховуються не лише економічні, а й технічні, соціальні, технологічні та інші фактори;
- по-друге, в більш тісному зв'язку його цілей і задач з цілями управління;
- по-третє, в багаторівневому аспекті аналізу [19, с.325].

Інформаційна база проведення аналітичних досліджень витрат формується за вихідною інформацією про кошториси (нормативи) витрат, за даними бухгалтерського і статистичного обліку, за матеріалами ревізій і спеціальних обстежень та ін.

Аналіз витрат проводиться в наступній послідовності. На першому етапі дається загальна оцінка виконання кошторису витрат в розрізі економічних елементів, на другому - оцінка прямих витрат та їх відхилень від плану, на третьому - аналіз виконання бюджету (кошторису) накладних витрат, на четвертому – аналіз собівартості (калькуляції) окремих виробів, на п'ятому етапі необхідно дати оцінку впливу зміни витрат на кінцеві виробничо-фінансові результати діяльності підприємства [15].

Аналіз витрат звітного періоду починають з оцінки їх загального рівня та рівня їх окремих складових, з визначення відхилення звітних показників від показників попередніх періодів або прогнозних (чи планових) значень. Оцінюється їх динаміка, тенденція до зміни цих витрат. Такий аналіз дозволяє своєчасно реагувати на відхилення від запланованих економічних параметрів господарської діяльності, розробляти відповідні заходи з недопущення зайвих витрат і втрат.

Аналіз структури витрат звітного періоду тісно пов'язаний з аналізом їх динаміки. У процесі такого аналізу визначають відхилення часток окремих складових витрат від аналогічних даних минулих періодів та прогнозу (або плану), розраховують вплив цих відхилень на зміну підсумкового показника.

У процесі аналізу виділяють складові витрат, що становлять найбільшу частку в сумарних витратах звичайної діяльності, й складові за якими відбулися

найбільші зміни. Такий аналіз дає змогу визначити напрями подальшого аналізу, звернути увагу на ті витрати, частка яких змінилася найсуттєвіше [102. С.662].

Аналіз рівня і динаміки показників, засвідчує, що зростання у звітному періоді загальної суми витрат звичайної діяльності та майже всіх їх складових може бути пов'язано із розширенням масштабів діяльності. Поглибленого вивчення потребують причини зростання адміністративних витрат та витрат на збут. Збільшення фінансових витрат свідчить про зростання витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу.

Витрати операційної діяльності є основним видом витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), у складі яких виділяють:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності.

Для досягнення конкурентоспроможності підприємство має постійно працювати над скороченням собівартості своєї продукції. В Україні собівартість формується за виробничим принципом і включає витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Витрати на управління, збут інші витрати операційної діяльності до собівартості не включаються.

Об'єктами аналізу собівартості виступають наступні показники:

- виробнича собівартість товарної продукції за статтями калькуляції та за елементами витрат;
- витрати на одну гривню товарної продукції;
- собівартість окремих виробів;
- прямі статті витрат;
- непрямі статті витрат [102, с.422].

Основна мета аналізу собівартості продукції — знаходження шляхів і джерел зниження собівартості та збільшення прибутку.

Для того щоб зробити висновки про можливі резерви зниження собівартості продукції, необхідно ці витрати вивчити з точки зору їх функціональної ролі у виробничому процесі. З цією метою проводиться групування затрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції. Кількість і найменування калькуляційних статей залежить від галузей промисловості і визначається підприємствами самостійно.

З метою порівняння статей калькуляції собівартість фактично випущеної продукції перераховується на планові дані (планові норми і ціни). Потім фактичні витрати за статтями калькуляції порівнюються з перерахованими плановими витратами і визначається економія чи перевитрати за період, що аналізується.

Аналіз собівартості продукції за статтями калькуляції передбачає наступні етапи:

- аналіз виробничої собівартості продукції в цілому, у тому числі окремих статей калькуляції;
- детальний аналіз окремих статей калькуляції, тобто аналіз прямих і непрямих витрат на виробництво продукції.

Аналіз собівартості продукції закінчується виявленням можливостей подальшого зниження собівартості продукції, підрахуванням загальних резервів цього зниження [102, с.422].

Внутрішньогосподарський контроль – важлива складова частина системи економічного контролю. Його здійснюють керівництво підприємства або власники, керівники структурних підрозділів, функціональні служби (відділи), спеціальні підрозділи контролю (ревізійні комісії), громадські організації у відповідності з діючим законодавством.

Цей контроль є найбільш оперативним і ефективним. Він активно впливає на хід виробничого процесу та його результати, ведеться систематично, безперервно, на всіх ділянках виробничо-фінансової діяльності, охоплює всі сторони роботи підприємства. Цим внутрішньогосподарський контроль відрізняється від зовнішнього [89].

Завданням внутрішньогосподарського контролю є перевірка господарських операцій у виробничих об'єктах з метою недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів, виконання виробничих і фінансових планів, раціонального використання робочої сили, впровадження прогресивних методів праці і технологій в бригадах, дільницях, цехах та інших виробничих підрозділах, забезпечення збереженості засобів і товарно-матеріальних цінностей, раціонального використання сировини і паливно-енергетичних ресурсів, випуску продукції, що має попит на ринку.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю на підприємстві є:

- природні (землі, вода, ліси тощо) та відтворювані (трудові, матеріальні, фінансові) виробничі ресурси;
- процеси відтворення за стадіями.

Завдання внутрішньогосподарського контролю наступні:

- надання інформації про процеси, що відбуваються;
- надання допомоги в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень;
- отримання інформації для оцінки правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання;
- своєчасне виявлення і усунення умов і факторів, які заважають ефективному веденню виробництва;
- коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах здійснюють штатні контролери-ревізори, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також відповідні посадові особи інших підрозділів у відповідності з покладеними на них службовими обов'язками [81, с.53].

Відомо, що управління на підприємствах здійснюється через їх структурні підрозділи. Такими підрозділами, наприклад у сфері матеріального виробництва, є відділи і управлінські структури: плановий (планово-економічний), виробничий, технологічний відділи, юридична служба (юрисконсульти), бухгалтерія, служби контрольно-ревізійна, головного конструктора, фінансова тощо. Акцентуючи

увагу на особливій значимості внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, варто зазначити, що він (як і бухгалтерський облік) сам по собі контрольних функцій невиконує. Ці функції виконують працівники структурних підрозділів підприємств. Нинішній стан внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, особливо матеріальної сфери, не відповідає нагальним потребам вітчизняної економіки. Реформування викликане необхідністю ув'язання проведення контролю з одночасним прийняттям управлінських рішень по кожній стадії господарського процесу; існуючими недоліками в організації і методології проведення контрольних заходів на підвідомчих підприємствах відповідних міністерств, відомств, комітетів; відсутністю координації контролюючих підрозділів в межах підприємств та їх системного характеру [91, с.36].

Отже, для контролю треба визначити за яких умов визначаються витрати. Відповідно до цього вважаємо за доцільне організовувати внутрішній контроль за наступними напрямками: для цілей контролю фінансового обліку (з місцями виникнення, за елементами); для цілей контролю податкового обліку; для цілей управління (оцінка запасів та визначення фінансових результатів, прийняття рішень, можливості впливу). На нашу думку, використання такого угруповання витрат є для підприємств необхідною умовою планування витрат виробництва, їх зниження, виявлення резервів, контролю за їх обігом, визначення економічних показників, що характеризують діяльність підприємства (матеріалоемність, трудомісткість), і в результаті діяльності — складання звіту про фінансові результати (розділ II “Елементи операційних витрат”). Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів.

3.2 Методика контролю витрат операційної діяльності підприємства

Ефективність проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності залежить насамперед від того, наскільки переслідувані ним цілі відповідають меті фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства.

Розглядаючи функції внутрішнього контролю витрат у взаємозв'язку, процес управління можна представити як ланцюг безупинних взаємозалежних дій з аналізу, планування, організації, мотивації, обліку, контролю і регулювання відповідних факторів виробництва. Функції внутрішнього контролю витрат можна розглянути за двома напрямками: перший – забезпечення інформацією виконавчих органів підприємства та задоволення потреб власників; другий – створення єдиної системи за контролем витрат на підприємстві.

Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти. Під методикою контролю розуміють сукупність методів контролю.

Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [7, с. 475].

Метод являє собою сукупність певних прийомів. Прийоми – це якісно однорідна контрольна дія ревізора, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [91, с. 36].

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевірка підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень.

До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є витрати підприємства на здійснення іншої операційної діяльності, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати лише прийоми документального контролю (табл. 3.1) [106].

Таблиця 3.1.

Особливості застосування методичних прийомів документального контролю під час перевірки витрат операційної діяльності [106]

№ пор.	Прийом контролю	Призначення
1.	Арифметична перевірка	Використовується для визначення правильності нарахування та списання витрат операційної діяльності на фінансові результати підприємства.
2.	Формальна перевірка	Передбачає перевірку правильності оформлення первинних документів (заповнення всіх реквізитів), на основі яких робилися облікові записи за рахунком 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».
3.	Нормативно-правова перевірка	Дає змогу встановити законність здійснення господарської операції. Цей прийом документального контролю проводиться в таких випадках: при відображенні витрат операційної діяльності в бухгалтерському обліку; під час виявлення порушень в обліку витрат операційної діяльності (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації внутрішнього контролера щодо понесених витрат);
4.	Взаємна перевірка	Дозволяє перевірити різні за характером документи, у яких знаходять своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності й відповідності показників операційних витрат. Взаємна перевірка використовується внутрішнім контролером для виявлення неправильних бухгалтерських проведення, або проведення, які не підтверджені первинними документами.
5.	Експертна перевірка	Спрямована на виявлення фактів підробок та дописування в первинних документах, які підтверджують понесення витрат операційної діяльності.
6.	Зустрічна перевірка	Полягає і співставленні одного і того ж самого документа на різних підприємствах.
7.	Логічна перевірка	Застосовується під час контролю за нестачею і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі розкрадання та зловживання матеріально відповідальних осіб.

З метою досягнення ефективного результату пропонуємо внутрішній контроль за витратами від іншої операційної діяльності здійснювати в певній послідовності (рис. 3.1).

На першому етапі внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності внутрішній контролер:

- вивчає законодавчу та нормативно-правову базу, яка регламентує порядок ведення їх обліку;
- перевіряє установчі документи, накази, фінансову звітність, матеріали попередніх перевірок та іншу документацію підприємства, що відображає порядок нарахування і списання витрат іншої операційної діяльності;
- складає робочий план та програму внутрішньої перевірки витрат іншої операційної діяльності, а саме: визначає методику їх внутрішнього контролю, прописує дії контролера, послідовність перевірки, терміни виконання тощо.

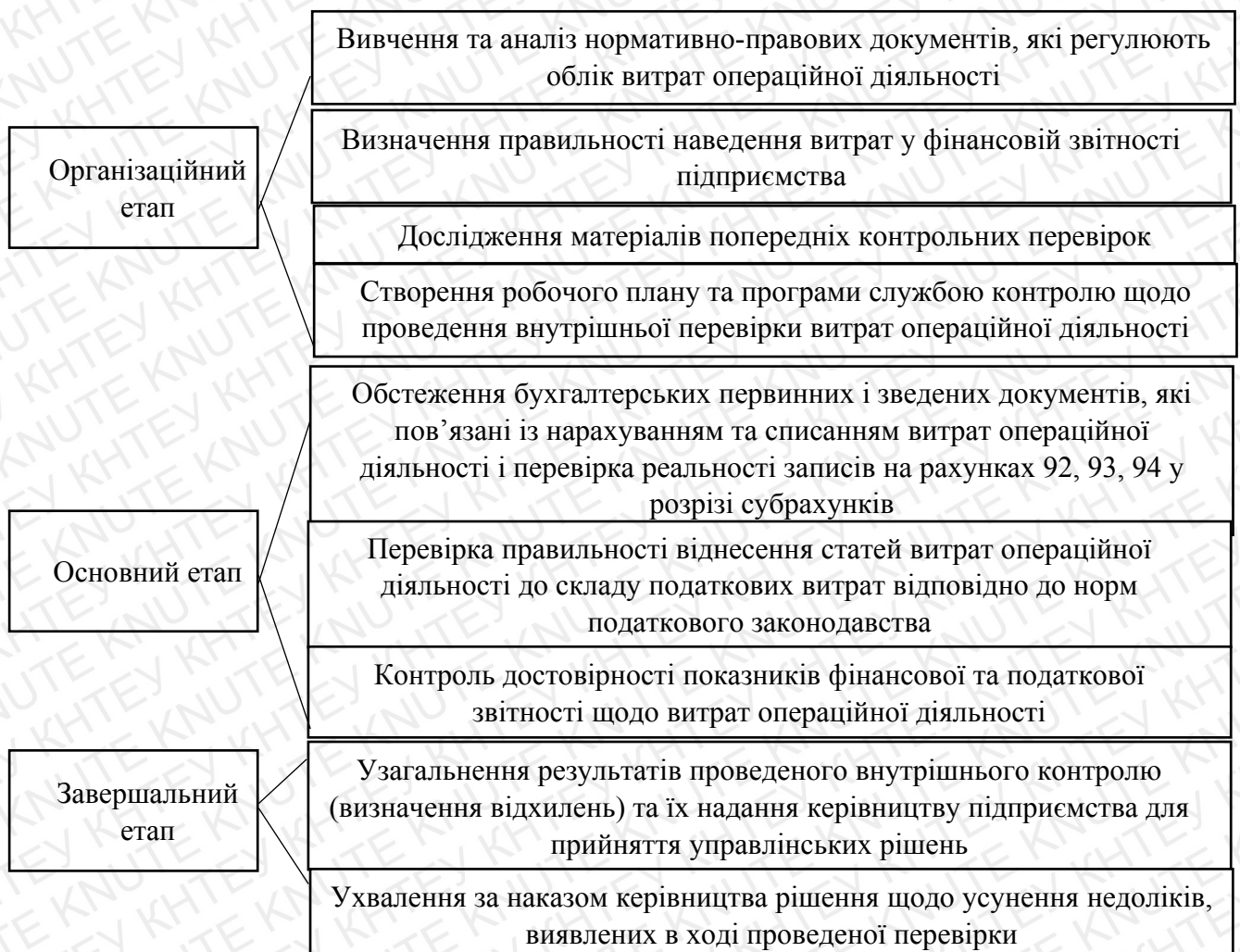


Рис. 3.1. Етапи проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності [106]

Програма внутрішньої перевірки витрат іншої операційної діяльності повинна містити перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких контролер отримує достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки.

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат іншої операційної діяльності; здійсненням суцільної перевірки за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності»; контролем за правильністю віднесення статей інших витрат операційної діяльності до складу витрат, які зменшують оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо інших витрат операційної діяльності. Перевіряючи витрати іншої операційної діяльності, необхідно проаналізувати їх структуру, звернути увагу на статті, які займають найбільшу частку в загальній сумі витрат іншої операційної діяльності. З огляду на це пропонуємо розпочати роботу з перевірки витрат на дослідження і розробки, на які припадає найбільша питома вага у складі витрат іншої операційної діяльності оптових підприємств (рис.3.2) [106].

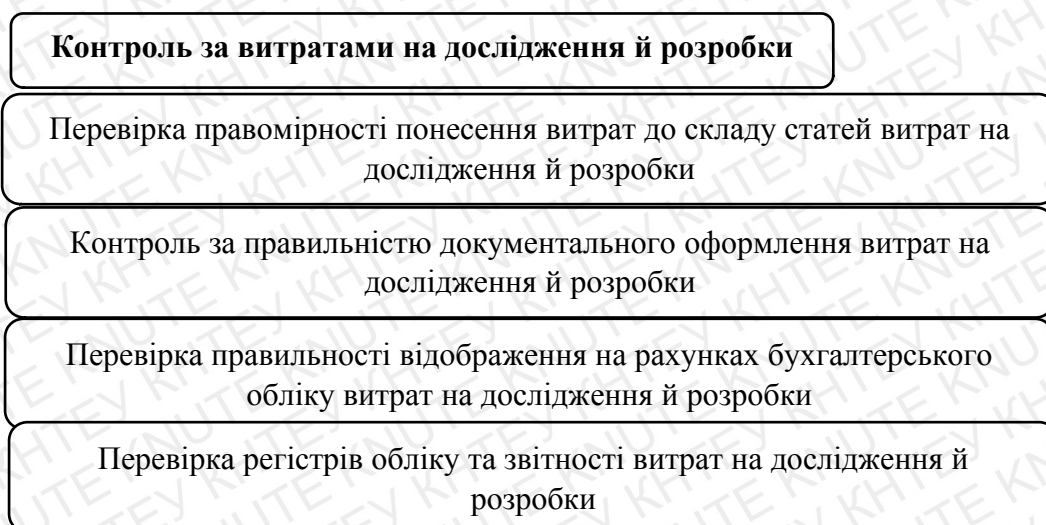


Рис. 3.2 Етапи перевірки витрат на дослідження і розробку [106]

На першому етапі внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки проводиться перевірка законності їх визнання у складі витрат на дослідження та розробки. Крім того, внутрішній контролер має перевірити, чи справді понесені витрати пов'язані з дослідженнями і розробками нового будівельного продукту. Документальний контроль за понесеними витратами полягає в перевірці правильності оформлення таких первинних документів: договорів на науково-дослідні роботи, актів виконаних робіт, калькуляцій щодо формування собівартості виконаних робіт.

Наступним етапом є внутрішній контроль за правильністю відображення витрат на дослідження і розробки на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та звітності. Внутрішній контроль сумнівних та безнадійних боргів передбачає: перевірку інформації про правильність нарахування резерву сумнівних боргів та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку; контроль за законністю списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною й утворення якої не було пов'язано із реалізацією продукції (товарів), робіт і послуг; перевірку правильності відображення в податковому обліку суми фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості. Внутрішній контролер має встановити, чи проводилась інвентаризація розрахунків з усіма дебіторами, а в разі потреби провести зустрічну звірку розрахунків із ними, яка повинна бути оформлена проміжним актом встановленої форми. Під час проведення внутрішньої перевірки за витратами, які були понесені від знецінювання запасів, внутрішній контролер визначає, чи дотримується підприємство встановленого порядку уцінки запасів, а також її документальне оформлення [91, с. 36].

Під час контролю за втратами від операційної курсової різниці внутрішній контролер використовує такі методичні прийоми документального контролю: формальна перевірка – для з'ясування правильності оформлення бухгалтерських документів, які становлять базу для відображення в обліку негативної операційної курсової різниці; арифметична перевірка – для

правильного розрахунку втрат від операційної курсової різниці на певну дату, що виникають через постійне коливання валютного курсу. За результатами проведеного внутрішнього контролю складається відомість.

Здійснення вітчизняними оптовими підприємствами експортно-імпортних операцій передбачає купівлю і продаж іноземної валюти. Внутрішній контроль витрат, пов'язаних із купівлею-продажем іноземної валюти, включає: контроль за визначенням балансової вартості реалізованої інвалюти на дату її продажу; перевірку витрат, пов'язаних із продажем іноземної валюти (наприклад, комісійна винагорода банку). У процесі здійснення перевірки внутрішнім контролером звіряються записи в регістрах обліку (Журнал 5, 5А) із даними фінансової звітності щодо віднесення витрат, понесених на купівлю-продаж іноземної валюти, на фінансові результати. Відхилення, виявлені за результатами проведеної внутрішньої перевірки, відображаються контролером у відомості встановленої форми.

Особливу увагу під час проведення внутрішнього контролю витрат операційної діяльності внутрішній контролер має звернути на статті витрат, які пов'язані із продажем виробничих запасів та необоротних активів, що утримуються з метою реалізації. У податковому обліку такі витрати визначаються в періоді отримання доходів від продажу запасів, а в бухгалтерському обліку собівартість реалізованих виробничих запасів буде складатися з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією. Внутрішній контролер перевіряє доцільність і законність проведення таких операцій, наявність первинних документів, що підтверджують факт їх здійснення (договори купівлі-продажу, накладні, рахунки-фактури, акти на списання тощо).

Контроль за правильністю віднесення до складу інших витрат операційної діяльності недостачі та втрат від псування цінностей полягає у перевірці актів інвентаризації, де були виявлені нестачі чи встановлені випадки втрати цінностей у процесі їх заготівлі, переробки, зберігання і реалізації. Основою для перевірки правомірності визнаних економічних санкцій за невиконанням

підприємством законодавства та умов договорів є наявність: договорів із контрагентами, не виконані підприємством; претензійних актів і бухгалтерських довідок; виписок банку на сплату штрафних санкцій за виявлені фіскальними органами влади порушення.

Під час проведення внутрішнього контролю за витратами на утримання об'єктів соціально-культурного призначення внутрішній контролер звертає увагу лише на ті витрати, які були понесені на утримання та експлуатацію об'єктів, що знаходяться на балансі підприємства і фінансуються за його рахунок. Контроль за витратами, пов'язаними із матеріальним заохоченням працівників, полягає в перевірці первинних облікових документів, які засвідчують факти надання одноразової матеріальної допомоги працівникам (заява від працівника, наказ (розпорядження) керівника підприємства, платіжна відомість на виплату грошей) та наявність підстави для її надання (у зв'язку з одруженням, при народженні дитини, на лікування тощо).

Встановивши відхилення або порушення, контролери оформлюють результати внутрішнього контролю витрат операційної діяльності у Звіті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки витрат операційної діяльності, обов'язковою складовою якого є пропозиції стосовно усунення встановлених недоліків. У цьому Звіті ми пропонуємо відображати інформацію щодо: достовірності та своєчасності віднесення витрат на дослідження і розробки до витрат операційної діяльності; правильності ведення обліку витрат від операційних курсових різниць та витрат, пов'язаних із купівлею-продажем іноземної валюти; своєчасного документального оформлення витрат від знецінювання запасів, нестач і витрат від псування цінностей; додержання на підприємстві положень чинного законодавства та внутрішніх нормативних документів із питань нарахування резерву сумнівних боргів на сумнівну дебіторську заборгованість і списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною і утворення якої не пов'язане із реалізацією продукції, товарів, робіт та послуг; дотримання законності й правильності віднесення інших витрат операційної діяльності до

складу витрат платника податку; правильності та достовірності представлених показників фінансової звітності, які відображають витрати операційної діяльності. Інформація, наведена у Звіті, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, аби її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень.

За результатами Звіту суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень. Після цього Звіт внутрішнього контролера про результати проведення внутрішнього контролю у частині перевірки витрат іншої операційної діяльності передається керівництву (власнику) підприємства для ухвалення управлінських рішень про усунення недоліків у системі облікового відображення і внутрішнього контролю витрат операційної діяльності [91, с. 36].

Контроль операційних витрат ТОВ «Офіс Бухгалтера» проводиться відповідно до правових норм та нормативної бази. Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку витрат операційної діяльності підприємства. Планування контролю витрат операційної діяльності займає важливе місце. Адекватне планування контролю допомагає переконатись в тому, що приділяється належна увага важливим його напрямам. Це приводить до оперативної постановки проблем, які виникають, і дає змогу вчасно виконати роботу з контролю витрат операційної діяльності.

На підприємстві ТОВ «Офіс Бухгалтера» здійснюється постійний внутрішній контроль операційних витрат. Систему внутрішнього контролю операційних витрат ТОВ «Офіс Бухгалтера» можна оцінити як високонадійну та ефективну. За результатами перевірки операцій та залишків на рахунках операційних витрат були виявленні незначні помилки. В загальному операції та залишки на рахунках операційних витрат відповідають дійсності,

бухгалтерський облік ведеться вірно. За результатами перевірки було складено аудиторський висновок. Перевіркою встановлено, що деякі операції з обліку витрат операційної діяльності підприємства проведені з порушенням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що призвело до неправильного визначення прибутку від операційної діяльності. Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється.

Отже, ефективно організована система внутрішнього контролю та налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених витрат і вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності. Для посилення значущості запропонованих методичних процедур нами розроблено зразки робочих документів контролера, які нададуть можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю у частині витрат операційної діяльності визначити перелік необхідних дій щодо реалізації перевірки таких операцій, а також достовірно, своєчасно і кваліфіковано представити результати здійсненого контролю зацікавленим користувачам.

3.3 Розробка та апробація методики аналізу витрат операційної діяльності підприємства

Методику аналізу витрат операційної діяльності було апробовано на результатах діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера», основною діяльністю якого згідно КВЕД є оптова торгівля будівельними матеріалами.

Першим етапом аналізу витрат операційної діяльності є дослідження їх складу і структури, що дає можливість виявити витрати, які мають найбільшу питому вагу, а отже впливають на динаміку витрат. У свою чергу аналіз динаміки витрат допомагає охарактеризувати тенденції їх зміни, розробити заходи їх оптимізації [19, с. 326]. Проведемо горизонтальний і вертикальний аналіз витрат операційної діяльності. Аналіз динаміки витрат операційної діяльності та їх структури ТОВ «Офіс Бухгалтера» наведено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Витрати діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера»

Показники	2016 рік		2017 рік		Відхилення (+/-)	
	Сума тис. грн.	У % до суми	Сума тис. грн.	У % до суми	Абсолютне	Відносне
1. Витрати операційної діяльності						
Собівартість реалізованої продукції	19035	90,72	27901	95,12	8866	4,39
Адміністративні витрати	668	3,18	152	0,52	-516	-2,67
Витрати на збут	1278	6,09	945	3,22	-333	-2,87
Інші витрати операційної діяльності	-	-	335	1,14	335	1,14
Разом	20981	99,9	29333	100,00	8352	-
2. Інші витрати звичайної та надзвичайної діяльності						
Фінансові витрати	54	0,25	-	-	-54	-0,25
Інші витрати	-	-	-	-	-	-

Податок на прибуток	226	1,06	322	1,09	96	0,02
Всього витрат	21261	100	29655	100	8394	-

Із таблиці 3.2 видно, що найбільшу питому вагу у витратах підприємства займають витрати операційної діяльності – 99,9%, а витрати операційної діяльності – витрати, які формують собівартість реалізованої продукції – 90,72% та 95,12% у 2016 та 2017 роках відповідно (рис. 3.1).

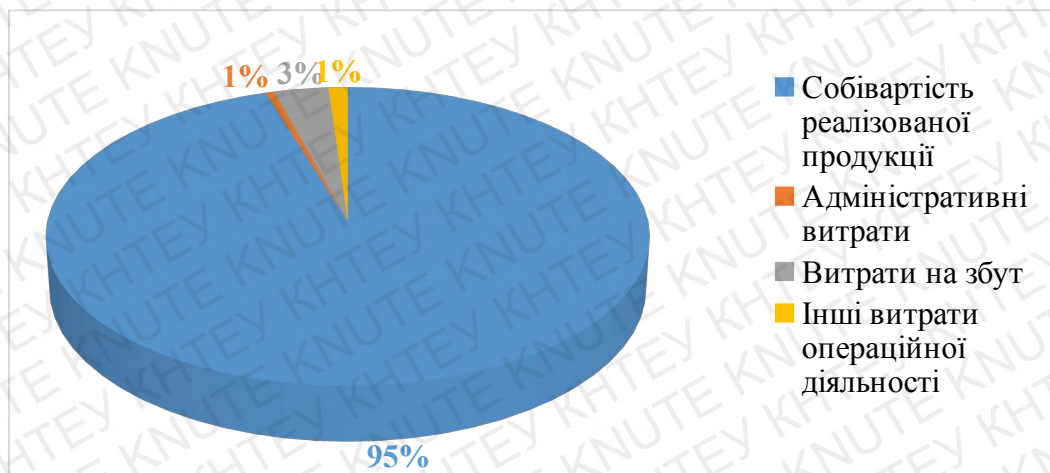


Рис. 3.1. Структура витрат операційної діяльності підприємства ТОВ «Офіс Бухгалтера»

У звітному періоді відбулося збільшення витрат – на 8394 тис. грн. або 39,48%, в т.ч. собівартості реалізованої продукції на 8866 тис. грн. або на 4,39%. Проте зменшились адміністративні витрати – 516 тис. грн. або на 2,67%, витрати на збут – 333 тис. грн. або 2,87%, фінансові витрати – 54 тис. грн. або 0,25%. Однак суттєвих змін у структурі витрат у звітному періоді не відбулося. Вважаємо, що важливим етапом аналізу витрат підприємств торгівлі є оцінка ефективності їх формування, яку можна визначити співвідношенням величини понесених операційних витрат та отриманого прибутку (доходу).

Собівартість продукції – найважливіший показник економічної ефективності виробництва, що відображає всі сторони господарської діяльності і акумулює в собі результати використання всіх виробничих ресурсів. Від її рівня залежать її фінансові результати діяльності підприємств, темпи нарощування виробництва, фінансовий стан суб'єктів господарювання. Аналіз собівартості здійснюють за такими основними напрямками:

- аналіз структури витрат, її динаміки й оптимальності для одержання прибутку;
- аналіз динаміки собівартості за узагальнюючими показниками і чинниками їхньої зміни, пошук можливостей усунення чинників зростання собівартості;
- аналіз собівартості продукції за статтями;
- аналіз загальних чинників зміни собівартості за статтями;
- аналіз специфічних чинників зміни собівартості за статтями;
- аналіз собівартості одиниці окремих виробів з метою їх здешевлення (без - зниження якісних параметрів) і підвищення конкурентоспроможності;
- виявлення резервів зниження собівартості [19, с. 326].

Аналіз собівартості продукції звичайно починають з вивчення собівартості продукції в цілому і за основними елементами витрат. Проведемо аналіз витрат операційної діяльності на ТОВ «Офіс Бухгалтера» за економічними елементами на основі таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Елементи витрат операційної діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера»

Показники	2016 рік		2017 рік		Відхилення (+/-)	
	Сума тис. грн.	У % до суми	Сума тис. грн.	У % до суми	Абсолютне	Відносне
Матеріальні затрати	-	-	41	1,76	41	1,76
Витрати на оплату праці	80	9,85	112	4,80	32	-5,05
Відрахування на соціальні заходи	30	3,69	42	1,80	12	-1,90
Амортизація	-	-	37	1,59	37	1,59
Інші операційні витрати операційної діяльності	702	86,45	2102	90,06	1400	3,61
Разом	812	100,00	2334	100,00	1522	-

Аналіз витрат операційної діяльності за економічними елементами передбачає вивчення їх складу, структури та її зміни за звітний період чи за

декілька періодів. Це дає змогу визначити роль окремих елементів у структурі загальних витрат, оцінити матеріаломісткість, трудомісткість, енергомісткість, виявити тенденції їх зміни і вплив на загальну зміну витрат операційної діяльності, своєчасно реагувати на відхилення від прогнозних показників витрат операційної діяльності, визначити найважливіші напрямки пошуку резервів їх зниження. Проаналізувавши табличні дані, можна зробити висновок, що витрати на виробництво у 2017 році порівняно із 2016 збільшилися на 1522 тис.грн. або 187,44 %. Одночас зросла і вартість продукції (робіт, послуг) за рік на 1400 тис. грн. або 3,61%. Отже, процентне зростання витрат у порівнянні із зростанням вартості продукції практично однакове й взаємообумовлене.



Рис. 3.2. Структура і динаміка елементів витрат операційної діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера»

Матеріальні витрати протягом року збільшились на 41 тис. грн. (1,76 %). У процентному відношенні до загальної суми витрат вони зросли несуттєво на 2,69 %. Відрахування на соціальні заходи відповідно також зросли на 32 тис. грн. (5,05 %). Це збільшення можна пояснити працевлаштуванням нових працівників та загально цехового персоналу. Зросли витрати на амортизацію – на 37 тис. грн. (1,59 %), що є наслідком старіння наявного обладнання. Необхідно відмітити значний ріст інших витрат – на 1400 тис. грн. (на 3,61 %). Отже, в результаті проведеного аналізу можна зробити висновок, що робота ТОВ «Офіс Бухгалтера»

за період з 2016 по 2017 роки покращилася за рахунок збільшення збуту продукції.

Найбільш важливою, на нашу думку, є методика факторного аналізу витрат операційної діяльності, оскільки саме вона дає можливість достовірно оцінити причини зміни величини витрат та допомагає виявити резерви їх економії та оптимізації. При цьому слід зазначити, що на суму та рівень витрат впливають як внутрішні чинники (обсяг та склад товарообороту, стан і ефективність використання основних засобів та трудових ресурсів, швидкість обігу товарів тощо), так і зовнішні (розвиток економіки країни, кон'юнктура споживчого ринку, механізми державного регулювання). Для оптимізації обсягу витрат операційної діяльності доцільно зменшувати ті статті, які мають найбільшу питому вагу у загальній величині витрат. Так, ТОВ «Офіс Бухгалтера» раціональним буде мінімізувати перш за все собівартість реалізації та витрати на збут (при збереженні якості товарів та процесу обслуговування покупців). Ми пропонуємо такі заходи щодо оптимізації витрат операційної діяльності:

- пошук надійних постачальників та робота з ними на вигідних умовах;
- удосконалення структури товарів, що реалізуються;
- вдосконалення організації торгівлі та праці;
- підвищення продуктивності праці;
- максимальне залучення вільних активів (оренда приміщень, які не використовуються підприємством, що дасть можливість звільнитись від витрат на їх утримання та одержати додатковий дохід);
- постійний контроль за витратами підприємства;
- підвищення ефективності внутрішнього управління витратами на підставі своєчасного та якісно проведеного аналізу [7, с. 33].

Отже, провівши аналіз структури і динаміки витрат операційної діяльності ми можемо зробити висновки, що у звітному періоді витрати операційної діяльності збільшились за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції та зниженню адміністративних, фінансових витрат та витрат на збут. Ми бачимо що, це пов'язано із збільшенням обсягів виробництва в цілому. Звичайно

підприємству необхідно вжити заходів стосовно зниження рівня витрат. Особливо ретельно треба проаналізувати склад інших витрат операційної діяльності і причини їх значного зростання.

Висновки до розділу 3

Ефективно організована система внутрішнього контролю та аналізу, налагоджена методика їх здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених витрат і вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності.

Під час аналізу структури і динаміки витрат операційної діяльності ТОВ «Офіс Бухгалтера» встановлено, що у 2017 році вони зменшились на 36,04 % порівняно з попереднім роком, зокрема за рахунок збільшення собівартості реалізації товарів на 6,92 %. При цьому як у 2016 році, так і у 2017 році основну частину витрат операційної діяльності складали собівартість та витрати на збут товарів, що є характерним для підприємств торгівлі.

За два останні періоди структура витрат ТОВ «Офіс Бухгалтера» мало змінилася. Проте на нашу думку, аналіз витрат за економічними елементами не містить інформації про собівартість одиниці продукції, тому слід проводити аналіз статей витрат. Групування витрат проводити за призначенням, тобто за статтями калькуляції, що буде вказує, куди, на які цілі і в яких розмірах витрачені ресурси. Таке групування необхідне для вирахування собівартості окремих видів виробів, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення. Також підприємству потрібно регулярно проводити внутрішній контроль з метою збільшення прибутку та усуненню небажаних витрат.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження щодо обліку, контролю і аналізу витрат операційної діяльності оптового підприємства можна зробити такі висновки.

В Першому розділі випускної кваліфікаційної роботи розглянута економічна сутність, нормативно-правова база та літературні джерела, в яких дано оцінку витрат, наведені класифікації, методи обліку, судження окремих вчених з питань аналізу й контролю витрат операційної діяльності. Дана тема є актуальною, тому що бухгалтерський облік, контроль та аналіз витрат операційної діяльності сприяє збільшенню прибутку. Огляд спеціальної літератури з питань бухгалтерського обліку, аналізу і поточного контролю витрат операційної діяльності спонукає до висновку, що багато з наявних публікацій мають ряд недоліків. Серед них необхідно назвати відсутність характеристик бухгалтерського обліку та контролю конкретних операцій, відсутність методики проведення аналізу витрат, недостатність розробки питань обліку витрат операційної діяльності, проблемність і невирішеність багатьох з них, рішення яких можливо відбудеться з розробкою нормативних документів, які забезпечують перехід фінансового обліку на міжнародні стандарти, проте також існує проблема постійної зміни нормативних документів. Дослідження нормативно-правової бази з питань визначення та обліку витрат операційної діяльності дозволяє стверджувати, що категорія витрат операційної діяльності широко використовується у чинному законодавстві. Це підкреслює виключну важливість формування витрат операційної діяльності підприємства.

В Другому розділі було розкрито інформацію стосовно підприємства ТОВ

"Офіс Бухгалтера", його організаційно-економічна характеристика, досліджено організацію первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат. Також в другому розділі випускної кваліфікаційної роботи було проведено аналіз фінансового стану, який має такі позитивні тенденції :

- зростання таких показників, як дохід від реалізації товарів, прибуток та, разом з тим, зменшення кредиторської та дебіторської заборгованості, що свідчить про зростання ефективності діяльності підприємства;
- відсутність дебіторської заборгованості свідчить про відсутність проблем;
- підприємству вдалося скоротити витрати на 3,34% , завдяки чому зріс прибуток на 21,18%;
- доля короткострокових(поточних) зобов'язань взагалі майже відсутня. Цього досягнуто завдяки підвищенню оборотності кредиторської заборгованості;
- підприємство має добрі показники коефіцієнтів абсолютної та поточної ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності та платоспроможності, які значно зросли за останній рік.

Запропоновано з метою деталізації інформації ТОВ «Офіс Бухгалтера» ввести рахунки, такі як 921 «Витрати апарату управління», 922 «Витрати на загальногосподарські потреби», Рахунок 931 «Витрати на збут», Рахунок 932 «Витрати на маркетинг та рекламу», Рахунок 933 «Витрати на супутні послуги».

В Третньому розділі висвітлено методику контролю та аналізу витрат операційної діяльності. Аналізуючи дані підприємства, було встановлено, що воно працює згідно діючого законодавства, виконує всі зобов'язання як перед державою, так і перед своїми покупцями та замовниками. Проте були виявлені незначні порушення в організації та веденні бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності. Вони є незначними та не можуть кардинально впливати на фінансовий стан та звітність підприємства. У ході перевірки обліку витрат діяльності на підприємстві ТОВ «Офіс Бухгалтера» та паралельно з проведеними тестуваннями, було встановлено незначні порушення, а саме:

- не в повному обсязі заповнені деякі первинні документи з обліку доходів (відсутні підписи керівництва, вказані неповні назви підприємств – замовників тощо);
- не достатньо розкрита інформація про витрати в Обліковій політиці підприємства.

На основі результатів проведеного контролю та виявлених помилок у веденні обліку на підприємстві ТОВ «Офіс Бухгалтера», які є не досить суттєвими та не можуть негативно вплинути на фінансову діяльність підприємства, було також виявлено такий недолік – в Наказі про облікову політику недостатньо розкрито принципи, методи і процедури, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Але, не зважаючи на це, фінансові документи готувались правильно, на основі принципів обліку і контролю, що вони відповідають встановленим принципам, вимогам та інструкціям і за своїм змістом не заперечують відомим даним про одиницю, яка перевіряється, що в них відповідним чином розкриті всі питання, які мають відношення до фінансової звітності. Для збільшення ефективності функціонування обліку та контролю на підприємстві на нашу думку доцільно зробити наступні кроки. Удосконалення системи управління витрат операційної діяльності націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства. Для цілей удосконалення контролю витрат операційної діяльності на підприємстві ТОВ «Офіс Бухгалтера» можна надати декілька пропозицій:

- 1) посилити контроль при заповненні первинної документації з обліку витрат операційної діяльності ;
- 2) необхідно запровадити посилену систему внутрішнього контролю в середині підприємства, це дасть змогу попереджувати помилки та порушення в веденні обліку; для запровадження і успішного функціонування на підприємствах служби посиленого внутрішнього контролю необхідно вирішити такі важливі завдання:

1. Розробка і затвердження нормативної бази, яка регулювала б діяльність внутрішніх контролерів, а також стандартів (нормативів) внутрішнього контролю.

2. Забезпечення служби внутрішнього контролю законодавчою і нормативною документацією, інструкціями та іншою довідковою інформацією, що стосується роботи внутрішніх контролерів.

Тож за результатами виконаної роботи можна зробити наступні висновки.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Контроль операційних витрат підприємства проводиться відповідно до правових норм та нормативної бази. Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку витрат операційної діяльності підприємства. Планування контролю витрат операційної діяльності займає важливе місце. Адекватне планування контролю допомагає переконатись в тому, що приділяється належна увага важливим його напрямам. Це приводить до оперативної постановки проблем, які виникають, і дає змогу вчасно виконати роботу з контролю витрат операційної діяльності.

На підприємстві ТОВ «Офіс Бухгалтера» здійснюється постійний внутрішній контроль операційних витрат. Систему внутрішнього контролю операційних витрат ТОВ «Офіс Бухгалтера» можна оцінити як високонадійну та ефективну. За результатами перевірки операцій та залишків на рахунках операційних витрат були виявленні незначні помилки. В загальному операції та залишки на рахунках операційних витрат відповідають дійсності, бухгалтерський облік ведеться вірно. Перевіркою встановлено, що деякі операції з обліку витрат операційної діяльності підприємства проведені з порушенням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що

призвело до неправильного визначення прибутку від операційної діяльності. Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік і аудит /Безруких П. С.– Москва, 1999. – с. 14–16.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / О.С. Бородкін. - Житомир: Рута, 2002
3. Бухгалтерський і управлінський облік Навч. посібник./ Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Лижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000 – с.43.
4. Місце і роль операційної діяльності в системі підприємництва/ Вісник ЖДТУ (Економічні науки) / Волков Д. П. – 2010. – № 3 (53) . – с. 40-42
5. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина -8-е изд., испр. — М. : Омега, 2010. - 570 с.
6. Облік витрат: нові підходи до формування інформаційної системи / З. В. Гуцайлюк / Незалежний аудитор. - 2016. - № 16. - с. 11-17
7. Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств: дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук/ Василь Антонович Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 471 с.
8. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки / Жук В. М. — К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. — 648 с.
9. Фінансовий облік : підручник /З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка., Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, Р. О. Мельник, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К.: Хай-Тек Прес, 2011. – 544 с.

10. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. - К.: Єльга, Ніка -Центр, 2002
11. Управленческий учет : учебник для вузов - 2-ое изд. / Карпова Т.П. М.: Юнити-Дана, 2004. -351стр.
12. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці / М. Б. Кулинич, В. В. Фреюк / Агросвіт. - 2014. - № 7. - С. 63-68.
13. Економічний аналіз. Підручник / Мних Є.В. - Житомир, 2002
14. Методологічні засади упр. обліку / Бухгалтерський облік і аудит/ Нападовська Л. – 2004 - №4, - с. 38-40
15. Облік, аналіз, аудит. Навчальний посібник / Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Оленко І.П.: - Х.: ВД „ІНЖЕК" 2003
16. Бухгалтерський облік: управлінський аспект: пров. з англ. / Під ред. Я. В. Соколова. / Фостер Дж., М. Хорнгрен Ч. Т.: Фінанси і статистика, 1995.
17. Бухгалтерський облік і аудит / Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції – 2008. – № 10. – с. 3.
18. Збірник наукових статей студентів КНТЕУ – Київ, 2018
- 19.Економічний аналіз. Підручник/ Мних Є.В. - Житомир, 2002 - с.324
- 20.Наукова стаття «Економічна сутність витрат підприємства» / Н.М. Гаркуш ХДУХТ, Харків, 2012
- 21.Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа – К.: Міжнародна економічна фундація, 2002. – 706 с.
- 22.История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
- 23.Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 152–154
- 24.Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.

25. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Київ: Центр учбової літератури, 2010.
26. Основи фінансового обліку / Велш, Глен А. / пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. - К.: Основи, 1997. - 943 с.
27. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / Голов С.Ф., Костюченко В.М. - Київ: Лібра, 2004. - 808 с.
28. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц./ Грещак М. Г., Коцюба О. С. - К.: КНЕУ, 2002. - 131 с.
29. Політична економія: Навч. посібник / К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.; За ред. д-ра екон. наук, проф. К. Т. Кривенка. — К.: КНЕУ, 2001
30. Финансовый менеджмент: [Пер. с англ.] / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел. - 2-е изд., стер. - М.: Информ.-изд. дом "Филинь", 1997. – с. 393
31. Основы и проблемы экономики предприятия / Г. Шмален: пер. с нем.; под ред. А.Г. Поршнева. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 512 с.
32. Наказ Мінекономіки від 02.03.2010 № 226 "Про внесення змін до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності"- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=cf799ac5-183a-4464-83c7-a173fd07003e>
33. Национальная экономика: Учебное пособие / А.С. Булатов. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. - 304 с.
34. Потенціал підприємства: сутність, класифікація, види / А. М. Турило, К. В. Богачевська // Бізнес Інформ. - 2014. - № 2. - С. 259-263.
35. Санація підприємств: підручник / Карпунь І. Н. – Львів: ... А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук / Актуальні проблеми економіки. – 2004.
36. Економічне значення витрат промислових підприємств/ Н.О. Черткова Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво – 2006 - с. 444–447.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" затверджено наказом Мінфіну від 31 грудня 1999 року № 318 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
38. Витрати підприємства: Навч. посібник. / Цал-Цалко Ю.С. - Київ: ЦУП, 2002. – с. 656.
39. Розвиток підприємства: поняття та види / Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. - К.: Лібра, 2007 – с. 145.
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Мінфіну від 07.02.2013 № 73 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
41. Облік витрат / Бухгалтерія в сільському господарстві / Сук П.Л. - 2001-№23-с. 7-14.
42. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / Фридман П. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 - с.692.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" (П(С)БО 8 затверджено наказом Мінфіну від 18.10.1999 № 242.
44. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями законом №2756-VI (2756-17) від 02.12.2010)
45. «Про затвердження типових форм первинного обліку» Наказ міністерства статистики України від 29.12. 95 №352
46. Наказ № 193 від 21.06.96 Міністерство Статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів»
47. Наказ № 88 від 24.05.95 Міністерство Фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" (П(С)БО 11) затверджено наказом Мініфіну від 31 січня 2000 року № 20
49. «Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності» - Наказ Міністерства економіки від 02.03.2010 № 226.
50. Конституція України (основний закон). ВР України від 28.06.96 №30
51. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями законом N2756-VI (2756-17) від 02.12.2010)
52. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. Закон України. ВР України від 26.01.93 р. №2939-XII
53. Про оплату праці. Закон України. ВР України від 25.03.95 р. №144/95-ВР
54. Господарський кодекс України. ВР України від 16.01.2003р. №436 IV
55. Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” МФУ №291 від 30.11.99 р.
56. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами даної КРС в Україні. КРУ України від 3.10.97 №121
57. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ міністерства статистики України від 29.12. 95 №352
58. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” МФУ від 31.03.1999р. №87
59. П(С)БО 15 «Дохід» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)
60. П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року N 415)
61. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (затверджено наказом Державного комітету промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373)

62. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24 травня 1995 р. № 88)
63. Статут Спілки аудиторів України (zareestrovano Міністерством юстиції України 04.06.92р. зі змінами на 27.03.07р.)
64. Аудиторська палата України Нормативи № 73 від 18.12.1998
65. Міжнародні стандарти аудиту 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки» (від 15.12.04р.)
66. Міжнародні стандарти аудиту 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» (від 15.12.04р.)
67. Міжнародні стандарти аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» (30.09.02р.)
68. Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація"/ Августова О.О. -[Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://konf.amsfo.com.ua/oblik-vitrat-za-nacionalnimi-ta-mizhnarodnimi-standartami/>
69. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – №229-230 (4979-4980) від 04.12.2010 року.
70. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
71. Conceptual Framework Financial Reporting 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/Oct_2010_AP_9.3_Conceptual_Framework_Financial_Reporting_2010.pdf
72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

73. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту/ Завгородній В.П. – К.: А.С.К., 2005.
74. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник: 3 - те вид./ Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. - К.: А.С.К., 2000.
75. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підр. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. - 6-те вид./ Ткаченко Н.М. - К.: А.С.К., 2002
76. Бухгалтерський облік: Навч. посібн. К.: Вид-во „Центр навч. літератури”/ Лишиленко О.В.- 2003.
77. Методологічні засади упр. обліку // Бухгалтерський облік і аудит/ Нападовська Л. – 2004 - №4, - с. 38-40
78. Легітимація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит/ Кузнецова С – 2004 - №12, с. 27-29
79. Методичні аспекти організації управління витратами // Фінанси України/ Шандора Н.В. – 2003 – №12 – с. 53-57
80. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит/ Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.: - Житомир: ПП „Рута”, 2002.
81. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник/ за ред. П.В. Мельника/ Мурашко В.М., Сторожук Т.М. Мурашко О.В. – К.: ЦУЛ, 2003
82. Контроль і ревізія: підручник/ Усач Б.Ф. – К.: Знання – Прес, 2002.
83. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. Калюга Є.В. - К.: Єльга, Ніка -Центр, 2002
84. Внутрішній аудит: Перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України// Бухгалтерський облік і аудит/ Білоусов А. – 2001 – №2 – с. 45-48
85. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050.106 "Облік і аудит"/ Бутинець Ф.Ф., Івахненко С.В., Давидюк Т.В., Шахрайчук Т.В - Житомир: ПП "Рута", 2002

86. Горшар В. ІС: Облік витрат на виробництво продукції // Бухгалтерія – 2003-№35, - с. 34-36
87. Контроль і ревізія: підручник/ Усач Б.Ф. – К.: Знання – Прес, 2002.
88. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельної діяльності // Мазаракі А., Гуляєва Н. та ін. Вісник КНТЕУ – 2002. – №6, - с. 7-10
89. Методи обліку витрат на виробництво продукції // Вісник податкової служби України/ Юрченко К. – 2002р. – №37 – с. 34-37
90. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і звітність // Вісник податкової служби України - Юрченко К. – 2002. №20. – с. 38-39.
91. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат : конспект лекцій / Л.В. Гусарова. – К.: КНУБА, 2006. – 44 с.
92. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств [Електронний ресурс] / О. В. Косинська // Формування ринкових відносин в Україні. — 2011. — № 7(122). — с. 106-110. — Режим доступу до ресурсу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu_2011_7_25.pdf
93. Управління витратами: навчальний посібник / І.Є. Давидович. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.
94. Складові системи управління витратами підприємницьких структур / Г.М. Колісник // Економічний вісник університету. ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний ун-т ім. Г. Сковороди». – 2011. – Вип. 17/2. – С. 66–69.
95. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств / О. В. Косинська // Формування ринкових відносин в Україні. — 2011. — № 7(122). — с. 106-110
96. Оптимізація витрат підприємства, як важливий фактор підвищення конкурентоспроможності [Електронний ресурс] / Г.В. Попович // матеріали конференції «Актуальные проблемы современных наук» — 2011 — Режим

доступу до ресурсу:

http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/14_87797.doc.htm

97. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності / Я. Леонов, Ю. Герасименко // бюлетень міжнародного нобелівського економічного форуму. – 2010. – № 1. Том 2. – С.175-183.
98. Витрати підприємства та шляхи їх оптимізації / Я. Качмарик, О. Верещинська // науковий вісник НЛТУ :збірник науково-технічних праць. — Львів, 2007. — 17.4. — С.174-177
99. Оптимізація структури витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства [Електронний ресурс] / Ірина Маліновська // матеріали конференції «Ефективність бізнесу в умовах трансформації економіки», 29.04.2011. — Режим доступу до ресурсу: <http://conf-cv.at.ua/forum/50-415-1>
100. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень / А. І. Ясінська, Н. І. Подольчак // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2012. – №7(727). – С. 161-172.
101. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. пос. –[2-ге вид, випр. і доп.] Савицька Т. В. –К.: Знання, 2005. –662 с.
102. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л. В. Руденко, В. О. Подольська, О. В. Яріш. –К. : НМЦ «Укоопосвіта», 2007. –422 с.
103. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства: системний підхід до розвитку [Текст]: монографія/ В.Ф.Максімова.– К.: АВРІО, 2005– с.264
104. Внутрішній контроль: суть і зміст [Текст]/ Т.А. Бутинець// Вісник ЖДТУ/ Економічні науки – 2008 – No2 (44)– С.31-42.

105. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / Наукова стаття Національної академії статистики, обліку та аудиту/ О. А. Юрченко- Київ, 2013

Додаток А
Таблиця А.1

Класифікація витрат за ознаками

№ пор	Ознака класифікації	Групування витрат
1	За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2	За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3	За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4	За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі

		Зарплата виробничих працівників (основна і бодаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
6	За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7	За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
8	За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
9	В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
10	За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

Додаток Б

Таблиця Б.1

Характеристика діючої нормативно-правової бази з обліку, оподаткування та контролю витрат операційної діяльності оптового підприємства

№ пор	Нормативний документ	Основні положення	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1.	Конституція України (основний закон). ВР України від 28.06.96 №30	Основний закон України	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади
2.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями законом N2756-VI (2756-17) від 02.12.2010)	Загальні положення; державне регулювання обліку та звітності; організація бухгалтерського обліку; фінансова звітність Основні принципи бухгалтерського обліку та	Визначення термінів, принципи бухгалтерського обліку, організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, інвентаризація, загальні вимоги до фінансової

		фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку. Загальні вимоги до фінансової звітності	звітності. Регламентує організацію обліку витрат та відображення результатів обліку у фінансовій звітності
4.	Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні. Закон України. ВР України від 26.01.93 р. №2939-XII	Визначає статус даної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності	Організація проведення ревізії на підприємстві
5.	Про оплату праці. Закон України. ВР України від 25.03.95 р. №144/95-ВР	Нормативне визначення зарплати і регулювання її оплати	Облік та контроль додержанням законодавчих положень з оплати праці
7.	Господарський кодекс України. ВР України від 16.01.2003р. №436 IV	Встановлює відповідно до конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Відповідність господарської діяльності підприємства чинному законодавству

Продовження таблиці Б.1

9.	Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” МФУ №291 від 30.11.99 р.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов’язань та факти фінансово-господар-ської діяльності підприємств	Для організації бухгалтерського обліку
10.	Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами даної КРС в Україні. КРУ України від 3.10.97 №121	Основні положення та завдання ревізій і перевірок. Планування, організація і проведення ревізій і перевірок, оформлення їх результатів та заходи щодо усунення виявлених недоліків і порушень	Законодавче регулювання планування, організації і проведення ревізій на підприємстві, термін ревізії, права і обов’язки ревізора
11.	Про затвердження типових	Впровадження типових	Для правильності

	форм первинного обліку. Наказ міністерства статистики України від 29.12. 95 №352	форм первинного обліку	оформлення первинних документів по відображенню витрат виробництва
12.	Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” МФУ від 28.10.98р. № 1706	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності	Для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства
13.	Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” МФУ від 31.03.1999р. №87	Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей	Правильність визнання витрат, контроль порядку їх відображення у звіті про фінансові результати, а також для економічної характеристики
14.	П(С)БО 7 «Основні засоби» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Загальні положення; визнання і оцінка, переоцінка й амортизація основних засобів та їх вибуття	Поняття зносу, оцінка основних засобів та їх переоцінка й вибір методу амортизації (методи нарахування), розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності

Продовження таблиця Б.1

15.	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Основні положення; визнання і оцінка, переоцінка й амортизація нематеріальних активів та розкриття інформації в фінансовій звітності	Оцінка нематеріальних активів та їх переоцінка й амортизація (методи нарахування), розкриття інформації про нематеріальні активи в фінансовій звітності
16.	П(С)БО 9 «Запаси» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11 грудня 2006 року N 1176)	Визначення, початкова оцінка та оцінка вибуття запасів; розкриття інформації в фінансовій звітності	Визначення чистої вартості реалізації запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка за нормативними затратами
17.	П(С)БО 15 «Дохід» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	Визнання і класифікація та оцінка доходу; розкриття інформації в фінансовій звітності	Використано в роботі критерії визнання доходу, відображення інформації про дохід в фінансовій звітності
18.	П(С)БО 7 «Основні засоби» (затверджено наказом	Загальні положення; визнання і оцінка,	Поняття зносу, оцінка основних засобів та їх

	Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 року N 1125)	переоцінка й амортизація основних засобів та їх вибуття	переоцінка й вибір методу амортизації (методи нарахування), розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності
19.	П(С)БО 31 «Фінансові витрати» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року N 415)	Загальні положення, капіталізація фінансових витрат, розкриття інформації про фінансові витрати у звіті про фінансові результати	Визначення фінансових витрат, капіталізації фінансових витрат, кваліфікаційного активу, розкриття інформації у звіті про фінансові результати
20.	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 року N 779)	Загальні положення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості, розкриття інформації у примітках до фінансової звітності	Витрати пов'язані з інвестиційною діяльністю, розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності
21.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" (П(С)БО 11) затверджено наказом Мінфіну від 31 січня 2000 року № 20	Загальні положення, визнання зобов'язань	Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності

Продовження таблиці Б.1

22.	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (затверджено наказом Державного комітету промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373)	Завдання і принципи калькулювання; типові форми первинних облікових документів	Калькулювання, собівартість, первинні документи, кореспонденція рахунків
23.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24 травня 1995 р. № 88)	Первинні документи; облікові реєстри, зберігання документів	Первинні документи та облікові реєстри, їх заповнення, умови та строки зберігання
24.	Статут Спілки аудиторів України (зарєєстровано Міністерством юстицій)	Загальні положення; мета і завдання; права і обов'язки; структура	Основи регулювання аудиторської діяльності

	України 04.06.92р. зі змінами на 27.03.07р.)	спілки	
25.	Аудиторська палата України Нормативи № 73 від 18.12.1998	Національні нормативи аудиту №1-32 (втратили чинність з 01.01.04)	Порівняння з діючим законодавством у сфері аудиту
26.	Міжнародні стандарти аудиту 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки» (від 15.12.04р.)	Мета; загальні принципи; обсяг перевірки; відповідальність; аудиторський ризик та суттєвість	Загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів
27.	Міжнародні стандарти аудиту 230 «Документація» (від 15.12.04р.)	Вступ; форма і зміст робочих документів	Вимоги до робочих документів аудитора
28.	Міжнародні стандарти аудиту 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» (від 15.12.04р.)	Відповідальність; відповідність; усунення недоліків	Використання в роботі законів та нормативних актів
29.	Міжнародні стандарти аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» (30.09.02р.)	Обсяг і мета внутрішнього аудиту; відносини між зовнішнім та внутрішнім аудитом; оцінка аудиту	Відносини між зовнішнім та внутрішнім аудитом, їх взаємодія, оцінка роботи аудиту
30.	Міжнародні стандарти аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» (30.09.02р.)	Вступ; параграфи; реквізити; аудиторський висновок; обмеження	Вимоги до аудиторського висновку

Додаток В
Таблиця В.1

Порівняльна характеристика витрат по МСБО та П(С)БО [72]

Ознака порівняння	МСБО	П(С)БО
Стандарт який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілу між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу

Класифікація та групування витрат	МСБО виходять із існування загально-прийнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли по економічним елементам і статтям витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, не продуктивні й надзвичайні витрати
Визнання витрат	По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандарти, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визначаються і звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат

Додаток Г
Таблиця Г.1

Огляд спеціальної літератури з питання з обліку, оподаткування, аналізу і контролю витрат операційної діяльності

№ пор.	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, аналізу і контролю
1.	Завгородній В.П.: Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту	Дослідження методології бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації та формування шляхів удосконалення проведення внутрішнього, зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.
2.	Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г.: Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках	Формування напрямків удосконалення обліку витрат на підприємстві відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та прийнятих

		Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.
3.	Ткаченко Н.М., „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України"	Формування, викладення економічного змісту витратних рахунків для удосконалення обліку витрат на підприємстві відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"
4.	Бутинець Ф.Ф. „Бухгалтерський фінансовий облік"	Дослідження методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог для удосконалення обліку витрат на підприємстві відповідно до прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.
5.	Бутинець Ф.Ф. "Контроль і ревізія підприємницької діяльності"	Аналіз організації та методики аудиту і контролю виробничих витрат.
6.	Лишиленко О.В. „Бухгалтерський фінансовий облік"	Аналіз обліку, методів формування і розподілу витрат, документообігу при формуванні витрат підприємства.
7.	Нападовська Л. «Методологічні засади управлінського обліку»	Дослідження управлінського обліку як передумову для правильного і обґрунтованого обліку.
8.	Кузнєцова С. «Легітимізація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні»	Дослідження управлінського обліку в Україні для удосконалення питання обліку на даному підприємстві.
9.	Шандова Н.В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства	Дослідження управлінського обліку для уникнення витрат на даному підприємстві.
10.	Шандора Н.В. Методичні аспекти організації управління витратами	Аналіз методики організації управління витратами для формування шляхів удосконалення питання обліку витрат оптового підприємства.
11.	В.М. Мурашко "Контроль і ревізія"	Аналіз контролю та ревізії витрат для формування шляхів їх вдосконалення.

Продовження табл. Г.1

12.	Б.Ф. Усач "Контроль і ревізія"	Дослідження питання контролю витрат за елементами і калькуляційними статтями.
13.	Є.В. Калюга "Фінансово-господарський контроль у системі управління"	Дослідження фінансово-господарського контролю витрат в умовах переходу до ринкових відносин.
14.	В.С. Лень, В.В. Гливенко «Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика»	Аналіз правильного відображення витрат виробництва і витрат діяльності при документальному оформленні.
15.	Вахруліна М.А. «Бухгалтерский управленческий учет»	Аналіз показників результативності: собівартості, прибутку та рентабельності.
16.	Герасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський В.Ф., Хомин П.Я. «Первинний та аналітичний облік на підприємстві»	Дослідження первинного та аналітичного обліку на підприємстві.

17.	Сопко В.В. «Бухгалтерський облік»	Аналіз побудови управлінського обліку витрат та його взаємозв'язок з фінансовим обліком, розгляд основних аспектів бухгалтерського обліку витрат.
18.	Нашкерська В.Г. «Фінансовий облік»	Аналіз формування витрат в системі управлінського обліку.
19.	«Економічний аналіз» Чумаченко М. Г.	Дослідження основних показників аналізу підприємства.
20.	Кононенко О. «Податки і бухгалтерський облік»	Аналіз використання даних звіту про собівартість продукції, звіту про фінансово-майновий стан підприємства, звіту з праці, а також планових й звітних калькуляцій по окремих видах продукції та відповідних даних бухгалтерського обліку (даних синтетичного та аналітичного обліку витрат), матеріали ревізій і спеціальних обстежень
21.	Вітвицька І. Ю. «Державний фінансовий контроль»	Аналіз джерел інформації для контролю собівартості продукції, виконаних послуг і робіт: первинні документи (лімітні картки, відомості, накладні, акти, розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників, авансові звіти підзвітних осіб, рахунки-фактури, акти про одержані послуги від інших підприємств і т. ін.), облікові реєстри з аналітичного та поточного синтетичного бухгалтерського обліку (картки аналітичного обліку в розрізі об'єктів витрат, групувальні відомості за видами витрат, журнал №5, Книга головних рахунків за рахунками 23, 24, 25; 90, 91, 92, 93), кошториси загальновиробничих та адміністративних витрат і витрат на збут, статистична звітність з окремих показників річного звіту (Форма №2 «Звіт про фінансові результати»), дані податкового обліку про валові витрати на виробництво, залишки незавершеного виробництва .

Продовження табл. Г.1

22.	Руденюк Е.О. «Оптова торгівля»	Дослідження організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності.
23.	Хамидуллина Т.Р. «Т.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения»	Аналіз ефективності управлінської діяльності за умови виконання прийнятого рішення своєчасно, що контролюється для установлення правильності, законності та доцільності проведених заходів. Аналіз контролю за витратами залежно від часу проведення - попередній, поточний і наступний.

24.	Руденюк Е.О. «Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту»	Аналіз методології бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.
25.	Півнюк О.П. Наукова стаття «Облік витрат операційної діяльності на підприємствах в умовах глобалізації економіки України»	Дослідження бухгалтерського та податкового обліку загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут в операційній діяльності, досліджено зарубіжний досвід відображення в обліку цих витрат.
26.	Осадча Г.Г. Наукова стаття «Зміст та поняття витрат в операційній діяльності підприємства»	Дослідження поглядів вчених-економістів щодо змісту поняття «витрати», відображення витрачання ресурсів, спожитих виробничими процесами у відповідності з функціональною моделлю економіки підприємства, удосконалення теорії витрат.
27.	Кондрич В.І. Наукова стаття «Проблематика обліку витрат та їх представлення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених»	Дослідження та оцінка підходів до категорійних тлумачень, класифікації та розгляду інших проблемних питань, пов'язаних з організацією обліку витрат.
28.	Гриліцька А.В. Наукова стаття «Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності»	Досліджено поділ витрат від операційної діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство, основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат від операційної діяльності.
29.	Матюха М. М. Наукова стаття «Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства»	Огляд сучасного стану обліку витрат діяльності підприємства, визначення переваг та недоліків нинішнього стану і пропозиція напрямків розвитку переваг із метою його вдосконалення.
30.	Муренко А.А. Наукова стаття «Шляхи удосконалення обліку витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах»	Опис шляхів удосконалення фінансового, управлінського й податкового обліку та поточного контролю витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах.

Продовження табл. Г.1

31.	Адамовська В. С. Наукова стаття «Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування»	Аналіз порівняння визначення та відображення витрат за національними та міжнародними стандартами, аналіз поглядів науковців на визначення поняття «витрати».
32.	Матюшина Ю. І. Наукова стаття «Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством»	Аналіз багатокритеріальної класифікації витрат відповідно до сучасних умов господарювання промислового підприємства.
33.	Гаркуша Наталія Наукова	Дослідження чинних у зарубіжній та

	стаття «Класифікація витрат як інформаційна база для прийняття управлінських рішень»	вітчизняній практиці класифікації витрат підприємства.
34.	Хомяк Т.Р. Наукова стаття «Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства»	Аналіз методичних прийомів, у тому числі й стосовно прийняття рішень щодо собівартості продукції, складу виробничих витрат.
35.	Онищенко Т. Наукова стаття «Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України»	Аналіз внутрішнього аудиту для формування шляхів удосконалення та перспектив розвитку на підприємствах України.
36.	А.А. Мазаракі Наукова стаття «Економіка торгівельного підприємства»	Дослідження методів обліку: стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат.
37.	Юрченко К. Наукова стаття „Методи обліку витрат на виробництво продукції”	Дослідження нормативного методу обліку витрат на виробництво продукції для встановлення причин фактичних відхилень та їх уникнення.
38.	Юрченко К. Наукова стаття „Внутрігосподарський (управлінський) облік витрат і звітність”	Дослідження питання класифікації витрат за видами діяльності та за функціями управління для сприяння зниженню собівартості продукції.
39.	Г.М. Колісник Наукова стаття «Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження»	Дослідження економічної сутності та методології витрат виробництва.
40.	Г.М. Колісник Наукова стаття «Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку»	Аналіз класифікації витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку.

Додаток Д
Таблиця Д.1

Огляд спеціальної літератури з питання з обліку, оподаткування, аналізу і контролю

№ пор.	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, аналізу і контролю
1.	Завгородній В.П.: Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту	Дослідження методології бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації та формування шляхів удосконалення проведення внутрішнього, зовнішнього аудиту з використанням

		спеціального програмного забезпечення.
2.	Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г.: Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках	Формування напрямків удосконалення обліку витрат на підприємстві відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.
3.	Ткаченко Н.М., „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України"	Формування, викладення економічного змісту витратних рахунків для удосконалення обліку витрат на підприємстві відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"
4.	Бутинець Ф.Ф. „Бухгалтерський фінансовий облік"	Дослідження методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог для удосконалення обліку витрат на підприємстві відповідно до прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.
5.	Бутинець Ф.Ф. "Контроль і ревізія підприємницької діяльності"	Аналіз організації та методики аудиту і контролю виробничих витрат.
6.	Лишиленко О.В. „Бухгалтерський фінансовий облік"	Аналіз обліку, методів формування і розподілу витрат, документообігу при формуванні витрат підприємства.
7.	Нападовська Л. «Методологічні засади управлінського обліку»	Дослідження управлінського обліку як передумову для правильного і обґрунтованого обліку.
8.	Кузнєцова С. «Легітимація як напрям розвитку бухгалтерського управлінського обліку в Україні»	Дослідження управлінського обліку в Україні для удосконалення питання обліку на даному підприємстві.
9.	Шандова Н.В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства	Дослідження управлінського обліку для уникнення втрат на даному підприємстві.
10.	Шандора Н.В. Методичні аспекти організації управління витратами	Аналіз методики організації управління витратами для формування шляхів удосконалення питання обліку витрат оптового підприємства.
11.	В.М. Мурашко "Контроль і ревізія"	Аналіз контролю та ревізії витрат для формування шляхів їх вдосконалення.

Продовження табл. Д.1

12.	Б.Ф. Усач "Контроль і ревізія"	Дослідження питання контролю витрат за елементами і калькуляційними статтями.
13.	Є.В. Калюга "Фінансово-господарський контроль у системі управління"	Дослідження фінансово-господарського контролю витрат в умовах переходу до ринкових відносин.
14.	В.С. Лень, В.В. Гливенко «Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика»	Аналіз правильного відображення витрат виробництва і витрат діяльності при документальному оформленні.
15.	Вахруліна М.А. «Бухгалтерський	Аналіз показників результативності:

	управленческий учет»	собівартості, прибутку та рентабельності.
16.	Герасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський В.Ф., Хомин П.Я. «Первинний та аналітичний облік на підприємстві»	Дослідження первинного та аналітичного обліку на підприємстві.
17.	Сопко В.В. «Бухгалтерський облік»	Аналіз побудови управлінського обліку витрат та його взаємозв'язок з фінансовим обліком, розгляд основних аспектів бухгалтерського обліку витрат.
18.	Нашкерська В.Г. «Фінансовий облік»	Аналіз формування витрат в системі управлінського обліку.
19.	«Економічний аналіз» Чумаченко М. Г.	Дослідження основних показників аналізу підприємства.
20.	Кононенко О. «Податки і бухгалтерський облік»	Аналіз використання даних звіту про собівартість продукції, звіту про фінансово-майновий стан підприємства, звіту з праці, а також планових й звітних калькуляцій по окремих видах продукції та відповідних даних бухгалтерського обліку (даних синтетичного та аналітичного обліку витрат), матеріали ревізій і спеціальних обстежень
21.	Вітвицька І. Ю. «Державний фінансовий контроль»	Аналіз джерел інформації для контролю собівартості продукції, виконаних послуг і робіт: первинні документи (лімітні картки, відомості, накладні, акти, розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників, авансові звіти підзвітних осіб, рахунки-фактури, акти про одержані послуги від інших підприємств і т. ін.), облікові реєстри з аналітичного та поточного синтетичного бухгалтерського обліку (картки аналітичного обліку в розрізі об'єктів витрат, групувальні відомості за видами витрат, журнал №5, Книга головних рахунків за рахунками 23, 24, 25; 90, 91,92, 93), кошториси загальновиробничих та адміністративних витрат і витрат на збут, статистична звітність з окремих показників річного звіту (Форма №2 «Звіт про фінансові результати»), дані податкового обліку про валові витрати на виробництво, залишки незавершеного виробництва .
Продовження табл. Д.1		
22.	Руденюк Е.О. «Оптова торгівля»	Дослідження організації і методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності.
23.	Хамидуллина Т.Р. «Т.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и	Аналіз ефективності управлінської діяльності за умови виконання прийнятого рішення своєчасно, що контролюється для

	анализ издержек обращения»	установлення правильності, законності та доцільності проведених заходів. Аналіз контролю за витратами залежно від часу проведення - попередній, поточний і наступний.
24.	Руденюк Е.О. «Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту»	Аналіз методології бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.
25.	Півнюк О.П. Наукова стаття «Облік витрат операційної діяльності на підприємствах в умовах глобалізації економіки України»	Дослідження бухгалтерського та податкового обліку загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут в операційній діяльності, досліджено зарубіжний досвід відображення в обліку цих витрат.
26.	Осадча Г.Г. Наукова стаття «Зміст та поняття витрат в операційній діяльності підприємства»	Дослідження поглядів вчених-економістів щодо змісту поняття «витрати», відображення витрачання ресурсів, спожитих виробничими процесами у відповідності з функціональною моделлю економіки підприємства, удосконалення теорії витрат.
27.	Кондрич В.І. Наукова стаття «Проблематика обліку витрат та їх представлення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених»	Дослідження та оцінка підходів до категорійних тлумачень, класифікації та розгляду інших проблемних питань, пов'язаних з організацією обліку витрат.
28.	Гриліцька А.В. Наукова стаття «Шляхи вдосконалення організації обліку витрат від операційної діяльності»	Досліджено поділ витрат від операційної діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство, основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат від операційної діяльності.
29.	Матюха М. М. Наукова стаття «Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства»	Огляд сучасного стану обліку витрат діяльності підприємства, визначення переваг та недоліків нинішнього стану і пропозиція напрямків розвитку переваг із метою його вдосконалення.
30.	Муренко А.А. Наукова стаття «Шляхи удосконалення обліку витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах»	Опис шляхів удосконалення фінансового, управлінського й податкового обліку та поточного контролю витрат операційної діяльності на будівельних підприємствах.

Продовження табл. Д.1

31.	Адамовська В. С. Наукова стаття «Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування»	Аналіз порівняння визначення та відображення витрат за національними та міжнародними стандартами, аналіз поглядів науковців на визначення поняття «витрати».
-----	---	--

32.	Матюшина Ю. І. Наукова стаття «Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством»	Аналіз багатокритеріальної класифікації витрат відповідно до сучасних умов господарювання промислового підприємства.
33.	Гаркуша Наталія Наукова стаття «Класифікація витрат як інформаційна база для прийняття управлінських рішень»	Дослідження чинних у зарубіжній та вітчизняній практиці класифікації витрат підприємства.
34.	Хомяк Т.Р. Наукова стаття «Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства»	Аналіз методичних прийомів, у тому числі й стосовно прийняття рішень щодо собівартості продукції, складу виробничих витрат.
35.	Онищенко Т. Наукова стаття «Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України»	Аналіз внутрішнього аудиту для формування шляхів удосконалення та перспектив розвитку на підприємствах України.
36.	А.А. Мазаракі Наукова стаття «Економіка торгівельного підприємства»	Дослідження методів обліку: стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат.
37.	Юрченко К. Наукова стаття «Методи обліку витрат на виробництво продукції»	Дослідження нормативного методу обліку витрат на виробництво продукції для встановлення причин фактичних відхилень та їх уникнення.
38.	Юрченко К. Наукова стаття «Внутрігосподарський (управлінський) облік витрат і звітність»	Дослідження питання класифікації витрат за видами діяльності та за функціями управління для сприяння зниженню собівартості продукції.
39.	Г.М. Колісник Наукова стаття «Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження»	Дослідження економічної сутності та методології витрат виробництва.
40.	Г.М. Колісник Наукова стаття «Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку»	Аналіз класифікації витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку.

Додаток Е
Таблиця Е.1

Типові бухгалтерські проводки по обліку адміністративних витрат

№ п. п.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію по	92 «Адміністративні	13 «Знос необоротних

	основних засобах і нематеріальних активах адміністративного призначення	витрати»	активів»
2.	Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3.	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4.	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	92 «Адміністративні витрати»	30 «Каса»
5.	Оплачені адміністративні витрати із розрахункового рахунку підприємства	92 «Адміністративні витрати»	31 «Рахунки в банках»
6.	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
8.	Проведено нарахування на заробітну плату до фонду забезпечення виплат відпусток	92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
9.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
10.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
11.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»
12.	Віднесено на адміністративні витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
13.	Віднесено на адміністративні витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати» 81 «Витрати на оплату праці» 82 «Відрахування на соціальні заходи» 83 «Амортизація» 84 «Інші операційні витрати»
14.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Типові бухгалтерські проводки по обліку витрат на збут

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки
---	------------------------------	-----------------------

п.п		Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	13 «Знос необоротних активів»
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3.	Передано в експлуатацію малоцінні швидкозношувані предмети торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні швидкозношувані предмети»
4.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
5.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення)	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фонду забезпечення виплат відпусток	93 «Витрати на збут»	471 «Забезпечення виплат відпусток»
7.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фондів соціального спрямування	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
8.	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці»
9.	Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
10.	Віднесено до витрат на збут суми витрат за елементами (за умови використання рахунків 8 класу)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати» 81 «Витрати на оплату праці» 82 «Відрахування на соціальні заходи» 83 «Амортизація» 84 «Інші операційні витрати»
11.	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Додаток 3

Таблиця 3.1

Кореспонденція рахунків по обліку інших операційних витрат

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит

Відображено в обліку витрати на дослідження і розробки	941 «Витрати на дослідження і розробки»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», ін.
Відображено у складі витрат різницю між курсом міжбанку та курсом НБУ на дату придбання	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	333 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
Віднесено на операційні витрати собівартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих запасів»	201 «Сировина й Матеріали»
Створено резерв сумнівних боргів	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	38 «Резерв сумнівних боргів»
Відображено втрати від операційних курсових різниць (від змін курсу валюти за операціями, пов'язаними з операційною діяльністю)	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Рахунки 312, 314, 334, 362, 685
Віднесено на витрати втрати від знецінення запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	Рахунки з обліку запасів
Нестачі і втрати від псування цінностей (якщо винні особи не встановлені)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Рахунки з обліку запасів
Віднесено на втрати визнані економічні санкції	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Рахунки 63,64,65,68 або 31
Видано матеріальну допомогу працівникам підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	301 «Каса в національній валюті»
Віднесено понаднормативну суму браку на інші операційні витрати підприємства	949 «Інші витрати операційної діяльності»	24 «Брак у виробництві»
Списано інші операційні витрати на зменшення фінансового результату по закінченні звітного року або звітного місяця	791 «Результат основної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

Додаток И
Таблиця И.1

Вимоги до оформлення первинних бухгалтерських документів

№	Зміст вимоги
1	первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо

	після її закінчення
2	документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм
3	у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами
4	записи в первинних документах роблять у темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа
5	вільні рядки в первинних документах прокреслюють
6	у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом, перше слово суми записують скраю і з великої літери
7	кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення
8	керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене
9	забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам
10	складаючи первинні документи, можна припуститися помилок. У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові. В інших первинних документах помилки виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути помічено підписом "виправлено" і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення
11	підприємство вживає всіх необхідних заходів щодо запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну, який регулюється спеціальним переліком
12	у випадках, встановлених законодавством, а також міністерствами і відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесеними до бланків суворої звітності. їх друкують за зразками типових або спеціалізованих форм з обов'язковим зазначенням номера
13	відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи
14	первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копи та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати вилучення